DIE KONTROLLSTEUERN

ALS MITTEL ZUR BEKÄMPFUNG DER STEUERZUWIDERHANDLUNGEN

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
der Staatswirtschaftlichen Fakultät der
Ludwig-Maximilians-Universität zu München

vorgelegt von

ORESTE A. ANASTASIU
aus Bukarest

„INCIDIS IN SCYLLAM,
CUPIENS VITARE CHARYBDIN"

HERMANNSTADT // KRAFFT & DROTLEFF
1938

DIE KONTROLLSTEUERN

ALS MITTEL ZUR BEKÄMPFUNG DER STEUERZUWIDERHANDLUNGEN

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
der Staatswirtschaftlichen Fakultät der
Ludwig-Maximilian-Universität zu München

vorgelegt von

ORESTE A. ANASTASIU
aus Bukarest

„INCIDIS IN SCYLLAM,
CUPIENS VITARE CHARYBDIN"

HERMANNSTADT // KRAFFT & DROTLEFF
1938

Referent: Prof. Dr. FRITZ TERHALLE

Tag der mündlichen Prüfung: 22. Juni 1938

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

INHALTSÜBERSICHT

KAPITEL I

Grundlegung der Probleme

Begriffsbestimmung der Kontrollsteuern; Gleichbedeutung mit „Zangensteuern". Zweck der Kontrollsteuern: Vorbeugung oder Beseitigung der Steuerhinterziehung und Steuerumgehung. Unterschied zwischen Steuerhinterziehung und -umgehung. Legale Steuerumgehung. Vergleich der zwei obengenannten Steuerzuwiderhandlungen hinsichtlich ihrer Verbreitung in England, den Vereinigten Staaten und Deutschland.

Vorherrschen der Steuerumgehung, was den Kontrollsteuern eine besondere Aufgabe aufzwingt.

KAPITEL II

Kontrollsteuern in England

Englische Verteidiger der Kontrollsteuern: Stamp, Hugh, Dalton und Victor Tranter.

Zangenartige Funktion der unter den Schedulen A und D 1918 eingeführten Wertverkoppelungen zwecks Kontrolle der Abschreibungen. Aufbau 1937 dieser Wertverkoppelung.

Vergleich zwischen der englischen fiskalischen Methode einerseits, der französischen und rumänischen andererseits, abzugsfähige Abschreibungen zu gewähren. Vorteile der englischen Methode bei der Vorbeugung der Steuerhinterziehung. Andere Vorteile: Abstufung der Abschreibungsrechte je nach Grösse des Betriebs.

Kontrolle der Income Tax durch die Excess Profits Duty. (1915—1921.) Möglichkeit einer Kontrolle der Income Tax durch die Corporation Duty. Gegenseitige Kontrolle zwischen der Estate Duty und Income Tax; Erwägungen über den Wert dieser Kontrolle.

KAPITEL III

Kontrollsteuern im Deutschen Reich

Deutsche Anhänger der Kontrollsteuern: Prof. Fr. Terhalle und Prof. H. Großmann.

Merkmale der deutschen Steuern, die für eine kontrollierende Funktion maßgebend sind. Spezielle Verkoppelung der Werte zwecks Abschreibung, laut § 108 des Einkommensteuergesetzes von 1925.

Kontrollmöglichkeiten der Einkommensteuer durch die Vermögenssteuer im Rahmen der Gesetzgebung von Oktober 1934. Wirkungen im Falle der Steuerhinterziehung. Wirkungen im Falle der Steuerumgehung: Unterschiede, je nachdem es sich um offene oder stille Reserven handelt. Kontrollmöglichkeiten der Vermögenssteuer durch die Einkommensteuer. Problematik eines Gleichgewichts zwischen den Belastungen der zwei zan-

genartigen Kontrollsteuern. — Wertverkoppelungen zwischen der Vermögen-, Erbschaft- und Grunderwerbssteuer. Kontrollmöglichkeit der Einkommensteuer durch die Umsatzsteuer.

Französische Anhänger des deutschen Kontrollsteuersystems.

KAPITEL IV

Kontrollsteuern in kapitalarmen Ländern

Alternierende Besteuerung des Einkommens oder des Vermögens: gelegentlich kontrollierende Minimalbesteuerung. Bemessungsgrundlagen für die Minimalbesteuerung der Unternehmungen in Rumänien: der Bruttowert der Betriebsanlagen für Einzelunternehmen; das Brutto-Aktienkapital samt Reserven für Aktiengesellschaften.

Der Gesamtumsatz als Bemessungsgrundlage für die Minimalbesteuerung der Tochtergesellschaften; seine verschieden konsequente Durchführung in Rumänien und Spanien.

KAPITEL V

Die anderen Möglichkeiten

Verteidigung des Grundsatzes der Vielheit der Steuern vom Standpunkt der Kontrollsteuern. Die Durchführung einer Alleinsteuer bedingt Bekämpfung der Steuerhinterziehung durch drastische Abschreckungs- und Bestrafungsmethoden. Teilweise Anwendung dieser Methode in England: Keine Möglichkeit, die Steuerumgehung durch diese Methode zu erfassen.

Die anderen Methoden, Steuerzuwiderhandlungen zu bekämpfen: Steuerabzug an der Quelle nach englischem Muster. Allgemeine Buch- und Betriebsprüfung nach deutschem Muster; Ergänzung des Kontrollsteuersystems durch diese Methode.

KAPITEL VI

Versuch einer Theorie der Kontrollsteuern

Analytische Begriffsbestimmung der „echten" Kontrollsteuern. Schematische Darstellungen der Kontrollmöglichkeiten: Der Einkommensteuer durch die Vermögenssteuer und umgekehrt; der Abschreibungsrate durch Wertverkoppelungen im Rahmen der Einkommensteuer; der Abschreibungsrate durch Wertverkoppelungen zwischen der Gebühr der toten Hand und der Einkommensteuer; der Unternehmergewinn-Besteuerung durch den „ad valorem" Zolltarif; der Einkommensteuer durch die Umsatzsteuer.

Unterschied zwischen direkter (gegenseitiger) und mittelbarer Kontrollfunktion; zwischen den „echten" und den „halben" Kontrollsteuern.

Vergleich der Kontrollsteuern mit der Wirkung einer Zange, eines Schraubstocks, und mit dem in der modernen Strategie angewandten Angriff an zwei Fronten. — Zukunft der Kontrollsteuern.

KAPITEL I

Grundlegung der Probleme

§ 1. Wir nennen Kontrollsteuern zwei demselben Steuergegenstand in der Weise auferlegte und „verkoppelte" Steuern, daß eine Umgehung oder Hinterziehung der einen Steuer die Erhöhung der anderen zur Folge hat. Es handelt sich also gewissermaßen um „Zangensteuern", welche die nationale Steuerkraft so wirksam wie möglich erfassen sollen und zu diesem Zweck als konkurrierende Steuerpaare zusammenwirken.

Diese vorläufige Begriffsbestimmung[1] bezeichnet die durch die Kontrollsteuern erzielten Ergebnisse. Es ist also eine Begriffsbestimmung der Wirkungen, aus der hervorgeht, daß die Existenzberechtigung dieser Steuern in der Bekämpfung der Steuerzuwiderhandlungen zu suchen ist.

Eine auf dieser Grundlage beruhende Existenzberechtigung setzt voraus, daß es den Kontrollsteuern in Wirklichkeit gelingt, Steuerzuwiderhandlungen vorzubeugen bzw. diese zu beseitigen. Es wird demnach eine unserer ersten und wichtigsten Aufgaben sein, die Möglichkeit dieses Gelingens durch Beispiele praktisch zu beweisen. Um dieser praktischen Aufgabe Genüge zu leisten, werden wir in den nächsten drei Kapiteln versuchen, etliche Beispiele bereits vorhandener Kontrollsteuern — wenn auch diese von ungleicher Brauchbarkeit sind — zu bringen. Namentlich wird sich das II. Kapitel mit englischen Beispielen, das III. mit deutschen, und das IV. mit Beispielen aus kapitalarmen Ländern befassen.

[1] Eine weitere, analytische Begriffsbestimmung geben wir im Kapitel VI, § 1.

Aus diesen Beispielen wird weiterhin hervorgehen, daß die Kontrolle weniger unmittelbar zwischen den Steuern, als vielmehr in der Hauptsache zwischen den durch Steuerveranlagung veranlaßten Steuerdeklarationen[1] stattfindet.

Die Existenzberechtigung der Kontrollsteuern kann aber damit nicht genügend bewiesen werden. Denn möglicherweise gibt es auch andere, etwa einfachere, oder wirksamere, oder weniger kostspielige Mittel, Steuerzuwiderhandlungen zu bekämpfen, als die Einrichtung zweier oder mehrerer verkoppelter Steuern, die unter sich als Kontrollsteuern wirken. Bekanntermaßen sind derartige mehr oder weniger vollkommene Mittel bereits in gewissen Ländern benutzt: erwähnen wir hier 1. Steuerabzug an der Quelle nach englischem Muster, 2. allgemeine Buch- und Betriebsprüfung nach deutschem Muster, 3. strenge Unterdrückung der Steuerhinterziehung durch Freiheitsstrafen, so wie sie seit Jahren in England durchgeführt wird und wie sie für Deutschland besonders von Professor Adolf Lampe befürwortet worden ist.

Inwiefern diese drei Mittel ungenügend, oder für bestimmte Länder gar unanwendbar sind, wird die Aufgabe einer nicht erschöpfenden Untersuchung, die wir in Kapitel V. vornehmen werden, sein.

Erst im VI. Kapitel werden wir uns damit befassen, den Versuch einer Theorie der Kontrollsteuern zu entwickeln.

§ 2. Zur Grundlegung der Probleme der Kontrollsteuern gehört aber noch die Besprechung einer anderen Frage. Sind die Steuerzuwiderhandlungen in Wirklichkeit so verbreitet, daß sozusagen ein spezielles Verteidigungssystem gegen sie notwendig ist?

Vor allem, welche Formen sind ihnen eigen und welchen ihrer Gestalten begegnen wir öfters? Endlich, welche Kategorien von Steuerpflichtigen sind ihre wesentlichen Nutznießer? Denn: um etwas zu bekämpfen, muß man in erster Linie das Wesen des

---

[1] Siehe diesen Standpunkt bei Prof. Fritz Terhalle, *Finanzwissenschaft*, Jena 1930. S. 155.

Übels, und zweitens gewissermaßen dessen Umfang kennen lernen.

Was die Formen der Steuerzuwiderhandlungen anbelangt, erinnern wir daran, daß ein recht großer Unterschied zwischen der „Steuerhinterziehung" und der „Steuerumgehung" besteht. Die erste entsteht durch flagrante Verletzung bzw. ein Übertreten der gesetzlichen Vorschriften; bei ihrer Durchführung handelt es sich immer um eine teilweise oder völlige Verheimlichung oder ein Verstekken von Steuergegenständen, Einkünften, Vermögen, Einfuhrobjekten etc.

Die Steuerumgehung dagegen ist jene Handlung des Steuerpflichtigen, die er mittels einer vom Gesetzgeber nicht vorausgesehenen Kombinationen vornimmt, um die Absicht de Gesetzes umzukehren, und damit eine Steuerverkürzung zu erreichen.[1] Bei ihrer Durchführung handelt es sich um eine Umgestaltung der Steuergegenstände in der Weise, daß diese, obwohl sie sichtbar oder gar greifbar bleiben, eine täuschende, der Steuer scheinbar nicht unterliegende Form annehmen.

Gemäß der englischen und besonders der französischen Rechtsprechung gibt es in den zwei Ländern eine „legale Steuerumgehung" *„legal evasion"*,[2] *„fraude fiscale légale")*. Namentlich haben die Rechtsprechungen dieser zwei Länder angenom-

---

[1] Hinsichtlich dieser Begriffsbestimmung, siehe besonders Prof. Camille Rosier „La fraude fiscale légale et la jurisprudence" (Revue des Contributions, Paris, Okt. 1929), — Aufsatz, der teilweise im Werk desselben Autoren, *L'Impôt* (Paris 1936, S. 153 u. f.), nochmals wiederholt wurde.

Der englische Schatzkanzler hat in seinem „Financial Statement" vom 26. April 1938 die Steuerumgehung folgendermaßen definiert: „The adoption of ingenious methods, for reducing liability, which are within the law, but which non the less defeat the intentions upon which the tax is founded".

[2] Wir benützen diesen Ausdruck nach A. V. Tranter, *„Evasion in taxation"*, London 1929, S. 5. Dieser Autor zeigt uns, warum oben genannter Ausdruck jenem von „avoidance" oder „legitimate evasion" vorzuziehen sei.

men, daß die betreffenden Steuergesetze nicht nach ihrem Geist — und somit nicht nach der Absicht des Gesetzgebers —, sondern nach ihrem Wortlaut zu interpretieren seien; daß also eine Steuerzuwiderhandlung zulässig sei, wenn sie einen vom Gesetz nicht wörtlich, *„expressis verbis"* verbotenen Weg beschritten hat: *„nullus videtur dolo facere qui sui jure utitur"*. Weitere erörterungen siehe Kap. II, § 14, wo wir auch die Meinung Prof. Gaston Jèze anführen.

Hingegen wird im deutschen Steuerrecht eine Berechtigung des Steuerpflichtigen zur „legalen Steuerumgehung" nicht anerkannt (siehe Kap. III, § 11). Gemäß diesem Steuerrecht ist die Steuerumgehung in der Regel nicht strafbar, wird jedoch im allgemeinen *nicht als rechtswirksam zugelassen.* Der Unterschied zwischen Steuerhinterziehung und Steuerumgehung ist infolgedessen in Deutschland weniger wesentlich als in anderen Ländern: in den öffentlichen Statistiken, betreffend den Umfang der Steuerzuwiderhandlungen, werden wir daher die Steuerumgehung sowie die Steuerhinterziehung gemeinsam aufgeführt finden.

Wir wollen jedoch bemerken, daß — selbst wenn theoretisch die Steuerumgehung nicht zulässig ist — es dennoch Fälle gibt, in denen Steuerverkürzungen von den Behörden nicht beanstandet werden können. Es ist in der Tat wenigen Steuergesetzgebungen gelungen, eine vollkommene Begriffsbestimmung des Einkommens, bzw. des Vermögens zu geben; daraus entstehen Rechtsunsicherheiten, welche zur Folge haben, daß eine Steuerangriffsfläche[1] sich unter der Aufschrift (Etiquette) einer anderen Definition rubrizieren lassen kann. Die Steuerbehörde würde im Nachteil sein, wenn ihr die Alternative dieser zweiten Definition nicht zugute käme. Welche Rolle die Kontrollsteuern in diesem Zusammenhang haben können, wird eine der in vorliegender Arbeit zu besprechenden Aufgaben sein.

§ 3. Welche von den zwei erstgenannten Formen begegnen

[1] Siehe diese Terminologie bei Terhalle, a. a. O., Seite 133.

wir häufiger? Welche Kategorien von Steuerpflichtigen sind am meisten geneigt, die eine oder die andere Steuerzuwiderhandlungsform zu ihrem Vorteil zu benutzen? Ehe diese Fragen wenigstens zum Teil beantwortet sind, dürfte es schwer sein, eine Einsicht zu gewinnen über die Notwendigkeit, eine Steuer mit einer anderen der Kontrolle wegen zu verkoppeln.

Angesichts der Umgestaltungstendenz der Unternehmungsformen in den letzten Jahrzehnten ist die zweite Frage von um so größerer Bedeutung. Leider stehen uns öffentliche Enquêten über diese Probleme nur aus England, aus den Vereinigten Staaten und aus Deutschland zur Verfügung — also gerade aus Ländern, wo — nach dem letzten Verlauf der Steuereinnahmen zu schließen — die Steuerzuwiderhandlungen neuerdings am besten bekämpft werden.

Die große Aufmerksamkeit, welche der englische Schatzkanzler, Sir John Simon, in seinem „Financial Statement" vom 26. April 1938 der Steuerumgehung schenkte und das völlige Außerachtlassen der Steuerhinterziehung, ist für uns bereits ein Anzeichen, daß die „tax avoidance" viel schadenbringender als die ungeschickte Defraudation sein kann. Der Schatzkanzler drückte sich folgendermaßen aus: „The evil (of tax avoidance) persist in various novel forms, and I am going to make some important proposals to deal with them." Da aber der Schatzkanzler bei dieser Gelegenheit *keine zahlenmäßige Schätzungen* benutzt hat, so ist es angezeigt, zu den eigentlichen öffentlichen englischen Enquêten zurückzugreifen.

In England hat sich die „Royal Commission of the Income Tax" von 1920 mit den Steuerzuwiderhandlungen gegen die Einkommensteuer und der „Committee on National Debt and Taxation" von 1927 (Colwyn Committee) mit den Steuerzuwiderhandlungen gegen die Erbschaftsteuern befaßt. Beide Enquêten haben sich durch methodiche Forschung ausgezeichnet.

Was die dolose Steuerhinterziehung bei der Einkommensteuer anbetrifft, kam die Enquête von 1920 zum Ergebnis, daß sie fast

nur bei den kleinen Steuerpflichtigen, besonders den Einzelkaufleuten, den „partnerships“ und den sehr kleinen „private companies“ vorkommt. Sehr aufschlußreich waren in dieser Beziehung die Aussagen vom „deputy chief Inspector of Taxes“. Standford London [1] und vom ehemaligen Beamten des „Board of Inland Revenue“, Sir Josiah Stamp.[2] Die „Royal Commission“ selbst hat die jährlich in gesetzwidriger Weise hinterzogenen Income Tax zwischen 7,000.000 Pfund Sterling bis 8,000.000 Pfund Sterling geschätzt.[3]

Ganz anders steht der Tatbestand, was die Steuerumgehung anbetrifft. Von den rund 217,500.000 Pfund Sterling Einkommen, welche 1923 durch die „Limited Companies“ (G. m. b. H. und A. G.) als Reserven zurückgelegt wurden,[4] schätzte man, daß mehr als die Hälfte zwecks Umgehung der „Super-Tax“ vorläufig thesauriert, also nicht ausgeschüttet wurde. Allein durch das sehr verbreitete Mittel der Verteilung von Gratisaktien entgingen 1919 37,300.000 Pfund Sterling der Super-Tax.[5] Der Verlust an Steuern allein durch dieses Verfahren, das sowohl den großen „public companies“ als auch den kleinen „private com-

---

[1] „Minutes of evidence“ 1920, Frage 12.378: „Der Kreis der fraudulenten Steuerhinterziehung ist im großen und ganzen beschränkt auf die Einkünfte der Einzelunternehmer (private traders), die kleinen „private companies“ inbegriffen. Man kann behaupten, daß die Zone, in der die Steuerhinterziehung möglich ist, nur 25 % des unter der Schedule D veranlagten Einkommens ausmacht.“

[2] Stamp behauptete, daß die Steuerhinterziehung fast nur bei Unternehmen mit einem durchschnittlichen Gewinn von unter 3000 Pfund Sterling anzutreffen war.

[3] *Report* 1920, § 641.

[4] *Report of the Committee on National Debt and Taxation,* 1927, § 48. Die Würdigung über den Zweck der Thesaurierung wurde für 1920, in dem „64 the Report of the Commissioners of Inland Revenue“ gemacht; wir glauben aber, daß sie auch für 1923 gilt.

[5] Eine sehr ausführliche Übersicht der alljährlich verteilten Gratis-Aktien (bonus shares) wurde in den „Minutes of Evidence“ des Reports 1920 veröffentlicht; wir entnahmen obige Zahl aus jener Übersicht.

panies" zur Verfügung steht, wurde damals jährlich auf 4 Millionen Pfund Sterling geschätzt.[1] Aber auch die anderen Mittel zur Super-Tax-Umgehung — namentlich der Verkauf der Neuaktien an die alten Aktionäre zu einem niedrigen Nominalwerte, die Verteilung von Gratisobligationen, die Genehmigung von zinslosen Darlehen an die Hauptaktionäre, der Verkauf der Aktien *„ex-dividend"* und der Wiederverkauf *„cum-dividend"*, die Gewinnverteilung zwischen Schachtelgesellschaften — waren ebenfalls für den Fiskus verlustreich.

Obwohl das bis 1927, aber besonders bis 1922 sehr verbreitete Verfahren der Genehmigung von zinslosen Darlehen an die Hauptaktionäre meist von den „private companies", aber besonders von den *„one man companies"* (Einmanngesellschaften) benutzt wurde, so schätzte dennoch 1920 ein ehrwürdger Lord den gesamten Verlust an Super-Tax durch die mannigfaltigen Umgehungsverfahren auf rund 50,000.000 Pfund Sterling jährlich.[2]

Wenn auch diese Schätzung übertrieben wäre, so ist dennoch die weit größere Verbreitung der Steuerumgehung gegenüber der dolosen Steuerhinterziehung erwiesen, da ja die letztere in denselben Jahren nur auf 7—8,000.000 Pfund Sterling geschätzt wurde.[3]

Was die Steuerzuwiderhandlungen gegen die „Estate Duty" (Erbschaftssteuer) anbelangt, so behauptete man vor 40 Jahren (1898), daß unter dem Kapitel des unbeweglichen Vermögens in den Steuerdeklarationen für 1896—97 etwa 25,000.000 Pfund Sterling Vermögen doloserweise verschwiegen wurden.[4] Dreißig Jahre später — 1927 — sprachen aber die Zeugen vor dem „Committee of National Debt and Taxation" meist nur von legaler Steuerumgehung, namentlich von „gifts inter vivos", und be-

---

[1] A. V. Tranter, a. a. O., Seite 80.

[2] A. V. Tranter, a. a. O., Seite 81.

[3] Nach 1927 wurden zwar wichtige Maßnahmen gegen die damaligen Steuerumgehungsformen ergriffen. Siehe diesbezüglich Kap. II, § 13.

[4] Tranter, Seite 29, wo als Quelle „The Statist" angegeben wird.

sonders von Umwandlung persönlichen Landeigentums oder von Unternehmen in „private companies", welche bekannterweise der „Estate Duty" nicht unterliegen.[1] Also auch was die Erbschaftssteuer anbetrifft, wurde in England ein Fortschreiten der Steuerumgehung gegenüber der Steuerhinterziehung beobachtet.

§ 4. Die öffentliche Enquête, die Roosevelt im Mai 1937 in den Vereinigten Staaten anregte, beschäftigte sich nur gelegentlich mit der gesetzwidrigen Steuerhinterziehung. Amtlicherseits wurde diesbezüglich mitgeteilt, daß mehr als 500 bedeutende Steuerpflichtige festgestellt werden konnten, gegen die wegen gesetzwidgriger Steuerhinterziehung ein Strafverfahren eingeleitet werden mußte. In amtlichen Kreisen behauptete man, daß die wiedererlangten Steuern, nebst den Strafgebühren, auf 100,000.000 Pfund Sterling zu schätzen seien.[2]

Weit höher war aber die Schätzung betreffs der Steuerumgehung. Der Vorsitzende des „Committee of Ways and Means" des „House of Representatives", Robert L. Doughton, schätzte den jährlichen Verlust des Staatsschatzes durch Steuerumgehung auf 400 Millionen Dollars; der größte Teil der oben angegebenen Steuerumgehung soll durch „personal holding companies" — das amerikanische Gegenstück der englischen „private companies" — bewirkt worden sein.[3]

Zum Beweis, daß die obige Behauptung sich auf vorherige gründliche Untersuchungen von amtlicher Seite stützte, wurde ein Teil von ihnen bekanntgegeben. Bei dieser Veröffentlichung wurden nicht nur die vollen Namen und Berufe der Nutznießer, sondern auch Einzelheiten über die zur Steuerumgehung angewandten Methoden als auch über die verkürzten Steuerbeträge angegeben. So hatte der Chef des „Intelli-

[1] Colwyn Committee 1927, „Minutes of evidence", S. 10. Übrigens aber auch schon „Minutes of evidence" 1920, Frage 82 mit Antwort des Buchsachverständigen William Cash.

[2] *„New York Herald Tribune"*, Pariser Ausgabe vom 31. Mai 1937, S. 1.

[3] *New York Herald Tribune*, 29. Mai 1937, S. 1.

gence Unit of the Bureau of Internal Revenue" festgestellt, daß äußerst wohlhabende Leiter der Industrie sowohl als auch der Finanzen den größten Teil ihres Vermögens in erkünstelte „personal holding companies" umgewandelt hatten, deren Sitz im Ausland angegeben wurde, um die U. S. A. income-tax und surtax zu verkürzen.[1] So hatten sich auf der Price Edward Island 243, in Newfoundland 202, in Bahama 94, in Panama 46 „personal holding companies" niedergelassen. Fast alle 94 amerikanischen „personal companies" auf Bahama hatten ihren Sitz in der Wohnung eines einzigen dort ansässigen Rechtsanwalts. Die betreffende Hausfassade war infolgedessen völlig mit Schildern bedeckt.[2] In einem anderen Falle hatte ein amerikanischer Nabob seine ihm gehörige Vergnügungsjacht einer „personal company", deren ausschlaggebender Aktionär er blieb, übertragen. Die Gesellschaft besaß 3,000.000 Dollars Aktienkapital und wichtige Staatseffekten. Das Einkommen aus den Effekten wurde zur Hälfte von der Abschreibung des Schiffes und von dem Brennmaterial und zur anderen Hälfte von der Löhnung der Jachtbesatzung aufgebraucht; — nur diese Hälfte wurde zur Steuer herangezogen — und zwar zur Lohnsteuer.[3]

Wir haben es für nötig gefunden, das *Vorherrschen der legalen Steuerumgehung* zu betonen, um später darauf hinzuweisen, daß sie weder durch Steuerabzug an der Quelle, noch durch

---

[1] In der Tat waren bis 26. August 1937 die rückgestellten Einkommen der fremden „personal holding companies" in den Vereinigten Staaten überhaupt nicht besteuerbar; die ausländischen Sitze der Gesellschaften wurden andererseits nach Maßgabe der von den betreffenden Kleinstaaten gewährten steuerlichen *Begünstigungen* ausgewählt. Aber auch die Umwandlung in inländische „personal companies" war vorteilhaft, denn bei dieser waren die rückgestellten Reserven nur mit 8 %, statt dem für physische Personen gültigen Satz von 12 %, besteuert.

[2] *New York Herald Tribune,* 19. Juni 1937, S. 1.

[3] *N. Y. Herald,* 29. Mai 1937. Andere sehr konkrete Fälle mit den Namen der Steuerumgeher wurden vom Commissioner of Internal Revenue, Helvering, angegeben; N. Y. Herald, 25. Juni 1937; andere noch in der Nummer vom 23. Juni desselben Jahres.

Strafverfahren verhindert werden kann, und daß also gegen sie andere Mittel zur Anwendung kommen müssen.

§ 5. Die deutschen amtlichen Untersuchungen über Steuerzuwiderhandlungen sind ihrem Wesen nach ziemlich verschieden von den vorher aufgeführten: sie machen keinen Unterschied zwischen der gesetzwidrigen Steuerhinterziehung und der Steuerumgehung, dagegen bieten sie uns nicht Schätzungen, sondern genau festgestellte Zahlen.

Es handelt sich um systematisch verarbeitete und veröffentlichte Ergebnisübersichten über die steuerlichen Betriebsprüfungen. Die in Deutschland wesenseigene Organisation der Buch- und Betriebsprüfung stellt jährlich den Unterschied zwischen den nach der ursprünglichen Steuererklärung der Betriebsleiter und den nach den endgültigen Ergebnissen der Betriebsprüfung zu entrichtenden Steuern fest; dieser Unterschied wird unter dem Namen „Mehrsteuern" veröffentlicht.[1] Diese Mehrsteuern beziehen sich zwar nur auf die Zensiten, die zur Buchführung verpflichtet sind; dennoch erinnern wir daran, daß die betreffenden Steuern einen beträchtlichen Teil der veranlagten direkten Besteuerung bilden.

Diese systematisch verarbeiteten Übersichten haben den großen Vorteil, daß sie genau die durch die Betriebsprüfung der Körperschaften (also vor allem der A. G.) wiedererlangten Mehrsteuern — geschieden von betreffenden Mehrsteuern der Einzelunternehmen — anzeigen. Das bedeutet also, daß die Versuche der Steuerzuwiderhandlungen seitens der juristischen Personen denjenigen der physischen Personen vergleichsweise gegenübergestellt werden können.

---

[1] Ein ähnliches Verfahren hat die englische Fiskalbehörde zwischen 1913 und 1917 in Anwendung gebracht und 1920 der „Royal Commission" zwecks Veröffentlichung zur Verfügung gestellt. Es handelte sich aber nicht um Tiefprüfungen, sondern nur um Prüfungen mit einer sehr beschränkten Zahl von Beamten. Die veröffentlichten Zahlen betreffen nur 4 typische Distrikte (siehe S. 619 des I. Bandes der *Minutes of Evidence* von 1920).

Dieser Vergleich führt uns zu äußerst überraschenden Feststellungen. Tatsächlich geht aus der Betrachtung der untenstehenden Tabellen I und II hervor, daß die Prüfung der körperschaftssteuerpflichtigen Betriebe am ergebnisreichsten verlaufen ist. In den genannten Tabellen wurden die Hundertsätze der Mehrsteuern im Verhältnis zu dem der Körperschaftssteuer, resp. der veranlagten Einkommensteuer berechnet.

Für 1932/33 bezifferten sich die für die Körperschaften festgestellten Mehrsteuern auf 86,6 %, dagegen für die Betriebe der Einzelunternehmer auf nur 10 %, es wurden *also proportional achtmal mehr Steuerverkürzungsversuche bei den juristischen Personen, als bei den physischen Personen erwiesen.*

Für 1933/34 war das Verhältnis 29,5 zu 10,8, also fast 3 zu 1. Erst nach dem entschiedenen Eingreifen der von Staatssekretär Fritz Reinhardt eingeleiteten Aktion scheinen die Körperschaftssteuererklärungen weniger Steuervergehen zu enthalten, denn der Hundertsatz sank auf 12,2 %, während er bei den Einzelunternehmen auf 6,6 % sank.

Tabelle I

Mehrsteuern und Geldstrafen bei der Körperschaftssteuer[1]

	1931—32	1932—33	1933—34	1934—35	1935—36
	Millionen Reichsmark				
Einnahmen aus K.-St.	372,0	105,0	200,0	319,0	592,0
a) Mehrsteuern	74,8	91,3	58,6	65,4	71,5
b) Geldstrafen	0,1	0,1	0,5	0,2	0,8
a + b	74,9	91,4	59,1	65,6	72,3
Hundertsatz:	20,1 %	87,0 %	29,5 %	20,5 %	12,2 %

[1] Sehr anregend ist die auf S. 37 des vorzüglichen Werkes *„Die Betriebsprüfung und das Betriebsprüfungsarchiv"* Dr. Eugen Müllers (Berlin 1937) angeführte Tabelle.

Wir fragen uns aber, ob sie nicht etwa einen Kalkulationsfehler enthält. der von der Benutzung einer mit Vorsicht anzuwendenden, statistischen Methode herrührt.

In der Tat, als Grundziffer (Stammaße) der Einnahmen aus der Einkommen-Steuer wurde neben der veranlagten Einkommen-Steuer auch die

Tabelle II

Mehrsteuern und Geldstrafen bei der veranlagten Einkommensteuer

	1931—32	1932—33	1933—34	1934—35	1935—36
	Millionen Reichsmark				
Einnahmen aus veranl. E.-St.	1.043,0	543,0	520,0	775,0	1.074,0
a) Mehrsteuern	62,7	53,6	53,4	59,0	62,8
b) Geldstrafen	1,3	1,8	3,1	4,7	8,4
a + b	64,0	54,4	56,5	63,7	71,4
Hundertsatz:	6,1 %	10,0 %	10,8 %	8,2 %	6,6 %

Da die von den Körperschaften erhaltenen Geldstrafen viel geringer waren, als jene der physischen Personen (0,5—1 % gegenüber 6—11 %) und, da nur die Steuerhinterziehungen kategorisch strafbar sind, würde sich ergeben, daß sich in den meisten Fällen die Körperschaften der Steuerumgehung schuldig machten und daß ferner auch in Deutschland die letztere verbreiteter ist als die Steuerhinterziehung.

Man muß weiterhin folgern, daß schroffe Steuerhinterziehungen fast nur von Einzelunternehmungen begangen wurden und daß die juristischen Personen, inbegriffen die Aktiengesellschaften, derartige ungeschickte Steuerzuwiderhandlungen vermeiden.

Die veröffentlichten Ergebnisübersichten bringen uns noch andere Aufschlüsse über die Frage, welche Kategorien von Unternehmungen es sind, die die schwerwiegendsten Versuche von Steuerzuwiderhandlungen sich zu Schulden kommen lassen. Diese Ergebnisübersichten geben namentlich a) die Zahl der Prüfungen, b) die festgestellten Mehrsteuern, spezifiziert auch nach jedem

durch Steuerabzug eingetriebene Lohn-Steuer und die Steuer aus Kapitalertrag herangezogen. So wurde z. B. für 1934/35 als Grundziffer 1720 Millionen, statt 774 Millionen — also mehr als das Doppelte — angegeben. Die Heranziehung einer nicht ausschließlich die Betriebsprüfung der Einzelunternehmer betreffenden Ziffer hat zur Folge gehabt, daß der Hundertsatzvergleich für die juristischen Personen noch weit nachteiliger als in unserer Berechnung erscheint.

Landesfinanzamt, d. h. nach jedem Bezirk Deutschlands, an. Nun sind in bestimmten Bezirken die größten Unternehmen, resp. Konzerne, und in anderen vorwiegend die kleinen Unternehmen konzentriert. Aus dem Vergleich der Betriebsprüfungsergebnisse derart verschiedener Bezirke läßt sich entnehmen, ob besonders die Konzerne bzw. die Großunternehmen, oder besonders die Kleinunternehmen Versuche von Steuerzuwiderhandlungen vornehmen. Vergleichen wir nun das Landesfinanzamt Berlin — wo über 500 Konzerne zur Veranlagung kommen [1] — mit den Landesfinanzämtern Dresden und Magdeburg, in denen das Gewerbe und der Handel zwar auch gut vertreten, die Betriebe aber viel kleiner sind.

Tabelle

		Landesfinanzämter:		
	Jahr	Berlin	Dresden	Magdeburg
Anzahl der Betriebsprüfungsfälle	1930	6.206	2.554	4.259
	1935	9.822	8.503	11.485
Mehrsteuern in R.-Mark	1930	41,800.000	7,700.000	9,400.000
	1935	37,900.000	7,200.000	11,500.000
Bei einer Betriebsprüfung ergaben sich im Durchschnitt als Mehrsteuern in RM	1930	6.735 RM	3.015 RM	2.207 RM
	1935	3.858 RM	846 RM	1.000 RM

Aus der oben angegebenen Tabelle geht hervor, daß das Landesfinanzamt Berlin 1930 bei einer Betriebsprüfung im Durchschnitt 6.735 RM Mehrsteuern festgestellt hat, wogegen in Magdeburg nur ein Drittel, und in Dresden weniger als die Hälfte festgestellt werden konnte.

Für das Jahr 1935 sind die Ergebnisse noch lehrreicher: Der Durchschnitt für Berlin war 3.858 RM, dagegen für Magdeburg weniger als ein Drittel, und für Dresden noch nicht ein Viertel. Also — obwohl die sehr großen Betriebe Berlins vermutlich die

[1] Dr. Eugen Müller, a. a. O., S. 33.

besten Buchsachverständigen und Steuerberater zur Verfügung haben — sind sie scheinbar dennoch nicht imstande, annähernd zutreffende Steuererklärungen abzugeben, sondern versuchen, Verkürzung der Steuerbemessungsgrundlagen zu bewirken, welche die Steuerbehörde als nicht berechtigt ansah.

Wenn wir uns also in den folgenden Kapiteln mit Kontrollsteuern beschäftigen werden, so müssen wir vor allem vor Augen haben, daß die Wirkung dieser Steuern sich besonders hinsichtlich der Großbetriebe als auch *hinsichtlich der Steuerumgehung* zeigen sollte.[1]

---

[1] Ob in den Ländern, in welchen keine öffentlichen Enquêten über die Steuerzuwiderhandlungen zur Verfügung stehen, gleichfalls die Steuerumgehung überwiegt, ist eine schwer zu beantwortende Frage.

KAPITEL II

Kontrollsteuern in England

I.

Allgemeines

„The Taxpayer certainly bids fair to be in a worse dillemma." Sir Josiah Stamp

§ 1. Die ersten deutlicheren Erörterungen über die Kontrollsteuern wurden unseres Wissens in der englischen Steuerlehre im Jahre 1921 gemacht und zwar in der ersten Auflage von Sir Josiah Stamps „Principles of Taxation". In diesem Buche äußert sich unter dem Titel: *„Automatic Checks upon Evasion"* Stamp folgendermaßen: „In the imposition of many different kinds of tax the state may provide its own remedy, one acting as an automatic check upon the other."[1] Die Kontrollsteuern wären also ein Heilverfahren, das an die Homöopathie erinnert: *similia similibus curantur.*

Bald darauf, und zwar in einer Grundlegung der allgemeinen Finanzwissenschaft, findet Prof. Hugh Dalton es für nötig, dem Problem folgende triftige Zeilen zu widmen: „... Evasions, which may be comparatively easy under a single tax, are more readly detected under the check and counter-check, which a multiple tax system may provide."[2] Ein deutscher Übersetzer hat

[1] In der Ausgabe vom Jahre 1936 der gleichen Arbeit, inseriert auf Seite 120.

[2] Hugh Dalton *„Principles of Public Finance"*, deren erste Ausgabe im Jahre 1922 erschien. In der neunten Ausgabe von 1936 befindet sich das Zitat auf Seite 44.

diesen Gedanken plastisch wiedergegeben, indem er das Kontrollsteuersystem mit einer Z w i c k m ü h l e verglich.[1]

Es vergingen 7 Jahre und ein Doktor der Londoner Universität, E. V. Tranter, hat das Wesen der Kontrollsteuern folgendermaßen ausgedrückt: „An important remedy against evasion is that of complementary taxes so arranged that a low figure in one tax means a high figure in another tax."[2] Unserer Meinung nach ist das die beste Begriffsbestimmung, die man in englischer Sprache gebracht hat. Bemerken wir dabei, daß die Engländer nicht den Ausdruck „Kontrollsteuern",[3] sondern meist die erst von Stamp benutzte Formulierung „automatic check on evasion" anwenden.

Kehren wir nun zu Stamp zurück. Unter anderen weniger wichtigen Beispielen erwähnt dieser zwei, die unsere Aufmerksamkeit fesseln müssen. Beide stehen im Zusammenhang mit der „Excess Profit Duty" (Kriegsgewinnbesteuerung), welche von 1915—21 in England in Kraft war.

Das erste, äußerlich wenig prägnante Beispiel bezieht sich auf die Abschreibungsrechte, die gemäß oben erwähnter Kriegssteuer für industrielle Anlagen („plant and buildings") gewährt wurden. Um nun jährlich recht hohe, vom Bruttogewinn abzugsfähige Absetzungsposten zu erzielen, beeilten sich manche Unternehmungen, einen erhöhten Wert ihrer Anlagen anzugeben. Um diesen Eifer zu bremsen, *sicherte sich die Finanzbehörde das Recht, die Anlagen aufzukaufen,* und zwar zu dem niederen Werte, der infolge übertriebener Abschreibungen am Ende des Krieges übrig blieb.[4] Wir erwähnen hier diesen Fall, weil wir

---

[1] *„Einführung in die Finanzwissenschaft"*, Übersetzung von Dr. Hans Neisser, Berlin 1926. Seite 36.

[2] E. V. Tranter, „Evasion in Taxation", London 1929, S. 139.

[3] Zur Benutzung dieses Ausdrucks wurde ich durch deutsche Lehrbücher, und besonders durch jenes von Prof. Terhalle angeregt (vergl. Kap. III, Paragr. 1).

[4] „Government Departments in some instances during the war secured the right to aquire plant and buildings at the value to which they might be written down at the end of the war for Excess Profits Duty and this was some check upon the zeal of the taxpayer in claiming the depratiation allowances." Stamp, a. a. O., Seite 121.

glauben, daß er der englischen Behörde als Experiment und Anregung diente, als 1918 gelegentlich der Novellierung der Vorschriften der Schedula D zum ersten Male die Abschreibung der industriellen Anlagen auch unter der Income Tax genehmigt wurde. Das oben beschriebene Verfahren war daher also keine *eigentliche Kontrolle* zwischen zwei Besteuerungen. Es enthielt dagegen richtungweisende Winke für die Kontrolle zwischen Schedula D und Schedula A, bezweckend die richtige Bemessung der Abschreibungen für Gebäude im Rahmen der Income Tax, einer *Kontrolle, die wir in den folgenden 7 Parapraphen ausführlich beschreiben wollen.*

Ein zweites von Stamp angegebenes Beispiel betrifft die Kontrolle, welche die Excess Profits Duty über die Income Tax ausübte. Obwohl es jetzt der Vergangenheit angehört, werden wir trotzdem im § 11 dieses eigentümliche Kontrollsteuerpaar näher beschreiben.

Unter den anfangs schon von Stamp angegebenen Beispielen befindet sich auch die Kontrolle, welche die Income Tax über die „Estate Duty" (eine der 4 englischen Erbschaftsteuern) ausübt. Stamp hält nicht viel von diesem Beispiel. Aber da schon das „Select Committee on the Income Tax" von 1906 sich mit einer verwandten Aufgabe beschäftigt hat und auch andere englische Autoren[1] ihr Beachtung schenken, werden auch wir ihr einen unserer Paragraphen (§ 14) widmen.

Sowohl Stamp, als auch Hugh Dalton führen als erwähnenswertes Beispiel auch die Kontrolle zwischen den „Land Value Duties" und der „Estate Duty" an. Erstere Steuern wurden im Jahre 1909 unter dem Namen von „Increment Value Duty", „Reversion Duty" und „Undeveloped Land Duty" eingeführt und im Jahre 1920 außer Kraft gesetzt. Stamp äußert sich folgendermaßen über diese Kontrolle: „Der Steuerpflichtige wünschte eine hohe Bewertung des Bodens für die „Increment Value Duty" (da diese Bewertung den Ausgangspunkt bildete für zukünftigen

[1] Hugh Dalton und E. Tranter.

Wertzuwachs des Bodens) — wünschte aber zugleich auch niedrige Bewertung zwecks Erbschaftsbesteuerung."

Außer Stamp und Dalton hat sich mit den Kontrollsteuern unseres Wissens in England nur noch der oben erwähnte Doktor der Universität London, E. Victor Tranter, beschäftigt. Derselbe, „inspector of taxes" im Board of Inland Revenue, widmet unserer Aufgabe drei Seiten seiner Dissertation *„Evasion in Taxation"*, und lehnt sich dabei auch an das oben erwähnte Werk Stamps an. Seine der Londoner Universität als Manuskript eingereichte Arbeit enthielt aber eine zusätzliche und ungedruckt gebliebene Seite, welche 5 Zeilen [1] einer Kontrolle zwischen den Schedulen D und A widmet — einer Kontrolle, mit der sich andere Autoren nicht beschäftigt haben. Es handelt sich dabei um die Kontrolle, welche wir unter einem anderen Gesichtspunkte in den nächsten 7 Paragraphen beschreiben wollen.

II.

Kontrolle zwischen den Schedulen D und A der Income Tax

§ 2. Die erste kontrollierende Wertkoppelung im Rahmen des englischen Steuersystems, mit der wir uns beschäftigen werden, besteht nicht zwischen zwei verschiedenen Steuern, sondern zwischen zwei Besteuerungen nach verschiedenen Schedulen der Income Tax. Es handelt sich um die Schedulen D und A.

---

[1] Der Text dieser 5 Manuskriptzeilen ist folgender: „In the case of factories a higher (annual) value under Sch. A of the Income Tax generally means that less tax is paid, as the full value of the factory is deducted from the profits, to arrive at the Sched. D liability although tax is paid under Sched. A on only part of the full annual value (Finance Act 1919, Section 18)."

Wähend meines fast einjährigen Aufenthaltes in London habe ich leider Dr. Tranter, der in Leeds tätig ist, nicht kennen gelernt. Erst im Herbst 1937 hat er mich gütigerweise brieflich auf die Existenz dieser ungedruckten Zeilen aufmerksam gemacht. Bei Abfassung der §§ 2—9 waren mir diese interessanten Zeilen unbekannt.

Die kontrollierende Rolle dieser zwei Schedulen tritt besonders in einem sehr wichtigen Fall, nämlich dem der Besteuerung der industriellen Unternehmungen auf. Fassen wir vorwegnehmend in kurzen Worten diese *zangenartige,* kontrollierende Funktion zusammen: Der Steuerpflichtige, der sich durch übertriebene Abschreibungen der industriellen Gebäude unter der Schedula D etwas zugute machen will, *hat unter der Schedula A eine um so größere Steuer zu bezahlen.*

Die Abschreibungen werden im Einklang mit der allgemein üblichen buchhalterischen Methode gewährt für den größten Teil der Betriebsanlagen, namentlich für die Maschinen („machinery and plant"). Ganz anders ist es aber, wenn es sich um die zum Betrieb gehörenden Gebäude handelt. Um die Abschreibungsmethode für die Gebäude beschreiben zu können, müssen wir auf Folgendes hinweisen:

Unter dem Regime der Income Tax [1] unterliegen alle, also sogar auch die unvermieteten industriellen Gebäude einer vorhergehenden Besteuerung durch Schedula A dadurch, daß ihr reiner Mietwert (Jahresreinmiete = *„net annual value")* belastet wird.[2] Bei Gelegenheit dieser Besteuerung wird von der Jahresrohmiete *(„gross assessment")* ein fixer Prozentsatz für Unterhaltungs- und Versicherungskosten als Abzug genehmigt.

Für die Gebäude, deren Jahresrohmiete größer als 100 Pfund Sterling ist, bedeutet dieser Abzug nur etwa ein Sechstel.[3] Nach Abzug dieses Sechstels bilden die übrigen fünf Sechstel den *„net assessment",* d. h. die unter der Schedula A besteuerbare Jahresreinmiete.

Mit Beginn des Jahres 1918 wurde ein Abzug in der gleichen Höhe nach Schedula D gewährt und zwar, um teilweise die Abnützung der industriellen Gebäude zu decken. Dieser zweite Abzug — gleichfalls in Höhe eines Sechtels — wird also

[1] Wie übrigens auch kraft des französischen Einkommensteuergesetzes. Vergl. Allix und Lecerclé, *„L'impôt sur le revenu"* 1928, Band I, Seite 213, und weiter unten Paragraph 5.

[2] Income Tax Act 1918, Schedula A, Rule 7.

[3] Für ausführliche Einzelheiten siehe § 9, infra.

diesmal unter der Schedula D, selbstredend vom gewerblichen Bruttogewinn, gemacht und bedeutet ein von der buchhalterischen Methode abweichendes Abschreibungsverfahren.

Der Text, kraft welchem dieser Abzug im Jahre 1918 gewährt wurde, ist ein charakteristischer des Sinnes, daß mit Hilfe von zwei Verneinungen eine Bejahung herausgeholt wurde. (Income Tax Act 1918, Sched. D, Cas. I and II, Rule 5, § 2.) Derselbe wurde durch Sektion 18 des „Finance Act" 1919 ergänzt. Wir geben am Ende dieses Kapitels nur den durch „Finance Act" 1937 (Sect. 15) an ihre Stelle getretenen Text wieder. Letzterer hat der im Jahre 1918 eingeführten Methode eine wesentliche Abänderung gebracht, welche die kontrollierende Funktion verstärkt.

Der seit 1937 eingeführte Text ist gegenüber den älteren um ein beträchtliches klarer. Er gewährt dabei dem Fiskus ein sehr *findiges* Optionsrecht: nämlich als abschreibungsähnliches Abzugsquantum wird entweder der bereits unter Schedula A genehmigte Abzug, oder ein Sechstel bzw. ein Fünftel der „rating value" der Gebäude (bemessen nach dem besonderen Mietwert, der für die lokale Besteuerung ermittelt wird) zugestanden. Und zwar wird für den jeweils kleineren der beiden Abzugsquanten [1] entschieden. Dieses Optionsrecht des Fiskus versetzt den Betriebseigentümer in die unangenehme Lage, zugleich auch unter der lokalen Gemeindebesteuerung eine hohe Steuer zu bezahlen. Der Griff der „Zange" wirkt also nicht nur einfach — wie vor 1937 —, sondern sogar doppelt; denn — um ein größeres Abzugsrecht zu erhalten (unter Schedula D) —, *muß zugleich unter Schedula A ein relativ hoher Mietwert,* und unter den „local rates" *ein gleichfalls relativ hoher Nutzungswert* [2] *deklariert* und infolgedessen für die beiden Einkünfte eine hohe Steuer bezahlt werden.

---

[1] Siehe Punkt 2 (b) der Sektion 15, die wir Ende dieses Kapitels im englischen Text wiedergeben.

[2] Zwischen dem unter der Sch. A. ermittelten rohen Mietwert (gross annual value) und dem unter dem *„Rating and Valuation Act"* 1925 ermittelten

Obenerwähnter Abzug in Größe eines Sechstels (oder, wie wir in § 9 noch sehen werden, eventuell eines Fünftels oder Viertels) des unter Schedula A veranlagten Mietwertes ähnelt *durch seinen fixen Betrag und durch seine jährliche Wiederholung* einer Abschreibung. Offenbar ist dieser Abzug kleiner als der 5 %ige Satz der Abschreibung, der in Frankreich nach der buchhalterischen Methode gewährt wird (siehe § 6). Da jedoch das in England gewährte Abzugsrecht nicht nach 15—20 Jahren — d. h. nach der vollständigen Abschreibung der Anlagen — erlischt, sondern solange besteht, wie die Gebäude benutzt werden, so glauben wir, daß der kleine Abzug fast genügt, um eine langsame Abschreibung zu bewirken.

Erwähnenswert ist noch, daß gemäß derselben Sekt. 15 des F. A. 1937 (nämlich Absatz 3) für die nicht in England sich befindlichen Gebäude (also die unter Sched. A nicht besteuerbar sind), eine Abschreibung nach der buchhalterischen Methode, aber nur mit dem ungewöhnlich niederen Prozentsatz von 1 % des Herstellungspreises gewährt wird.

§ 3. Unseres Wissens hat kein anderer Autor bisher vom Standpunkt der Vorbeugung von Steuerhinziehungen die großen Vorteile dieser eben beschriebenen Methode — die ja erst seit 1937 ihre vollkommene Entwicklung erreicht hat — genügend hervorgehoben. Übrigens wird diese äußerst findige und praktische Methode in keinem anderen Land benutzt und bedarf daher einer ausführlichen Erörterung.

Um zu zeigen, inwiefern diese Methode eine automatische Bremse für die Steuerhinterziehung bedeutet, wollen wir erstens ihren Mechanismus eingehend beschreiben und nachher sie mit der von seiten der Finanzbehörden der meisten europäischen

---

Nutzungswert ist der wichtigste Unterschied darin zu sehen, daß die beiden Werte von verschiedenen Ausschüssen geschätzt werden, und daß für die letzteren kleinere Abzüge gewährt werden. Falls die Gebäude nicht vermietet sind, so bedeuten beide Werte hypothetische (theoretische) Einkünfte. Vergleiche E. M. Konstam, *„The Law of Income Tax"*, London 1929, S. 40 und 43, und Albert Crew *„Rates and Rating"*, London 1926, S. 79, 333, 338.

Länder genehmigten Absetzungsmethode vergleichen. (Siehe § 6.) Nehmen wir den Fall einer industriellen Unternehmung, ansäßig in England, deren Gewinn nach Abzug aller Unkosten — aber mit Ausnahme des reinen Mietwertes (net annual value), der Anlagen und der Abschreibung — 10.000 Pfund Sterling ist[1] Nennen wir diesen Gewinn Halbbruttogewinn und bezeichnen wir ihn durch (aa).

Erinnern wir uns dabei, daß für die Gebäude sebst im Falle der Benutzung durch den Eigentümer eine Steuer nach Schedula A (auf den vermutlichen Mietwert) erhoben wird, und daß also diese schon besteuerte Jahresreinmiete von dem Halbbruttogewinn abgezogen werden muß.

		Pfund Sterling	
(aa)	Halbbruttogewinn der Unternehmung . .		10.000
(bb)	Roher Mietwert der Gebäude, in der Art, wie sie nach Schedula A veranlagt wurden	1.800	
(cc)	Ein Sechstel[2] des nach Schedula A veranlagten rohen Mietwertes	300	
	Bleibt ein besteuerbarer reiner Mietwert.	1.500	
(dd)	Reiner Mietwert aus dem Halbbruttogewinn nach Schedula D abzugsfähig . . .		1.500
(ee)	Das Sechstel des rohen Mietwertes,[3] das nach Schedula D abzugsfähig ist, zwecks Abschreibung		300
(ff)	Nach Schedula D besteuerter Reingewinn		8.200

Der Posten (ee) im Betrage von 300 Pfund Sterling stellt somit die nach Schedula D abzugsfähige Abschreibung dar.

[1] Das englische Beispiel ist teilweise aus *„Snellings Dictionary of Income Tax"* entnommen.

[2] Eigentlich ist der Abzug nach Schedula A in diesem Falle 303 Pfund Sterling (siehe § 9). Aber zur Vereinfachung des Beispieles berechnen wir nur ein Sechstel.

[3] Falls aber das Sechstel der „rating value" kleiner ist, wird seit 1937 nur dieses kleinere Sechstel abgezogen (siehe § 2, Absatz 8).

Will der Steuerpflichtige die Besteuerung nach Schedula D erniedrigen, so muß er zur Übertreibung des Postens (ee) schreiten.

Damit wird er aber automatisch eine höhere Steuer nach Schedula A bezahlen.[1] Denn offenbar müßte, um den Posten (cc) zu erhöhen, z. B. bis 500 Pfund Sterling, die Jahresrohmiete vom Posten (bb) mit 3000 Pfund Sterling angegeben werden. Automatisch würde also der reine Mietwert (cc) 2500 Pfund Sterling statt 1500 werden. Die Besteuerung nach Schedula A würde also erheblich höher werden. Da nach Schedula D und Schedula A derselbe Steuersatz gilt, würde das, was nach der ersteren dem Fiskus verloren ginge, *durch die zweite wiedergewonnen werden.* Siehe eine ausführliche Erörterung dieses Standpunktes im nächsten Paragraphen.

Im Fall des Versuchs einer Steuerhinterziehung durch Übertreibung der Abschreibungen wirkt die Bremse der Kontrollbesteuerung automatisch. Tatsächlich ist ein besonderes Eingreifen des fiskalischen Beamten nicht nötig, sondern nur ein Achtgeben, daß nach Schedula D der schon unter Schedula A festgestellte Betrag (cc) — in unserem Falle 300 Pfund Sterling[2] — nebst dem reinen Mietwert als Abzug berechnet wird und kein anderer. In der Praxis wird dieses Verfahren dadurch vereinfacht, daß unter Schedula D einfach der rohe Mietwert — in unserem Fall 1800 Pfund Sterling (bb) — in Abzug gebracht wird.

§ 4. Um eine gründliche Untersuchung hinsichtlich der Vorteile oder eventueller Nachteile der soeben beschriebenen Methode durchzuführen, dürfen wir uns nicht damit begnügen, *nur* das einzige vorherige Beispiel zu betrachten.

Stellen wir die Frage, ob im Falle der Variation des Mietwertes der Gebäude, des Rohgewinnes, der Abzugsquote als auch

---

[1] Oder, seit Eintreten des Finance Act 1937, eventuell eine höhere „local rate" bezahlen.

[2] Oder, falls das Sechstel der „rating value" kleiner ist, dieses kleinere Sechstel in Abzug gebracht wird.

des Steuersatzes, die Bremse der Kontrollbesteuerung gleich gut wirkt? Um diese Frage richtig beantworten zu können, müssen wir in einer großen Anzahl von Variationen erstens die Besteuerung unter der Schedula A (x'), zweitens unter der Schedula D (x''), endlich die gesamte Besteuerung (wie sie aus den zwei angeführten Schedulen hervorgeht) genau verfolgen. Diesbezüglich wollen wir die letzterwähnte Besteuerung mit x (=x'+x'') bezeichnen.

Nehmen wir vorläufig an, daß der Steuersatz unter den zwei Schedulen 25 %[1] und daß der Abzug zwecks Abschreibung andauernd 1/6 bleibt. Dementspechend wollen wir eine Reihe von 8 steigenden Mietwerten betrachten. Der Halbbruttogewinn soll andauernd 10.000 Pfund Sterling bleiben.

Aus der Prüfung der 8 Phasen ergibt es sich offenbar, daß — je kleiner x'' wird —, um so höher wächst x'. Umgekehrt, wenn wir von Phase 5 rückwärts schreiten, je kleiner x' wird, desto höher wird x''. *Die Kontrolle ist also eine gegenseitige.*

Was x anbelangt, zwischen den Phasen 1 und 2 erhöht sich der rohe Mietwert um 100%, dennoch sinkt die gesamte Besteuerung (x) nur um 3,1 %, also sozusagen unmerklich. Zwischen den Phasen 1 und 5 erhöht sich der rohe Mietwert um 400%, dennoch sinkt die Besteuerung unter den Schedulen nur um 13 %, also fast 30 mal langsamer. Bei gleichen Rohgewinnen findet die Unternehmung also einen Vorteil, höhere Mietwerte anzugeben: *dieser Vorteil ist jedoch gering* und seit 1937 an die Voraussetzung gebunden, daß die „rating value" der Gebäude recht hoch bewertet sein soll. Somit würde — falls das Sechstel dieses Nutzungswertes größer ist, als das Sechstel der „annual value" — das Unternehmen unter den „lokal rates" verlieren, was es unter der Schedula D gewonnen hat.

---

[1] Nämlich 5 Schillinge für ein Pfund Sterling, dem zwischen 1931—1932 und 1933—1934 normalen Steuersatz entsprechend.

Seit dem 1. April 1938 ist der normale Steuersatz 5 s., 6 d., also ungefähr 27,5%.

Phasis:	1	2	3	4
Erhöhung des Mietwertes um . . .	0%	100%	200%	300%
(M) Roher Mietwert auf	1.800	3.600	5.400	7.200
1/6 unter Schedula A abzugsfähig	300	600	900	1.200
Reiner Mietwert	1.500	3.000	4.500	6.000
(x') 25% Steuer unter Schedula A	375	750	1.125	1.500
(G) Besteuerbarer Reingewinn . .	8.200	6.400	4.600	2.800
(x'') 25% Steuer unter Schedula D	2.050	1.600	1.150	700
(x) Besteuerungen unter Schedula A und D	1.940	1.880	1.820	1.760

Phasis:	5	6	7	8
Erhöhung des Mietwertes um . . .	400%	500%	600%	700%
(M) Roher Mietwert auf	9.000	10.800	12.600	14.400
1/6 unter Schedula A abzugsfähig	1.500	1.800	2.100	2.400
Reiner Mietwert	7.500	9.000	10.500	12.000
(x') 25% Steuer unter Schedula A	1.875	2.250	2.625	2.900
Besteuerbarer Reingewinn	1.000	800	2.600	4.400
(x'') 25% Steuer unter Schedula D	250	0	0	0
(x) Besteuerungen unter Schedula A und D	2.125	2.250	2.625	2.900

Um ein merkliches Sinken der Besteuerung (x) zu erwirken, muß man — wie schon erwähnt — eine erhebliche Erhöhung des Mietwertes[1] angeben. In diesem Fall würde jedoch die Steuer (x') unter Schedula A mit fast gleicher Geschwindigkeit steigen. Und da die Besteuerung der Anlagen unter Schedula A, die Besteuerung des Gewerbeeinkommens nach Schedula D um ein Jahr vorangeht, würde der lange Steuervorschuß die Vorzüge des Sinkens der Gesamtsteuer teilweise zunichtemachen.

[1] Oder eventuell der „rating value" der zur Lokalbesteuerung veranlagten Gebäude.

Übrigens, wenn der Mietwert den Rohgewinn übersteigt, so erscheint der Vorteil der Erhöhung des Mietwertes als sehr fraglich. In letzerem Falle nämlich beginnt (x) zu wachsen (Phase 6, 7, 8). Da die Unternehmung defizitär wird, kann sie den Fehlbetrag nur aus eventuellen Gewinnen der nächstfolgenden 6 Jahre wettmachen (kompensieren).[1]

Wir bemerken noch, daß bei den älteren Gebäuden eine bemerkbare Erhöhung des Mietwertes weniger wahrscheinlich ist, da der Mietwert für fünf Jahre festgestellt wird. Nur bei Neubauten könnte die Unternehmung einen Vorteil darin suchen, einen höheren Mietwert anzugeben; wir haben jedoch vorhin bewiesen, daß sich dieser Vorteil nur ausnahmsweise auswirkt.

Wenn wir den Halbbruttogewinn mit G, den rohen Mietwert mit M, die gesamte Besteuerung mi x bezeichnen, so können wir folgendes Schaubild[2] benützen: (Siehe Abb. auf S. 27.)

Aus unserem Schaubild I ist es klar ersichtlich, daß, wenn x" (Steuer unter Schedula D) sinkt, *x' sehr rasch steigt.* Hinsichtlich x (Besteuerung unter beiden Schedulen): mit dem Sinken von x" sinkt x zwar auch vorläufig, aber langsamer, um nachher

---

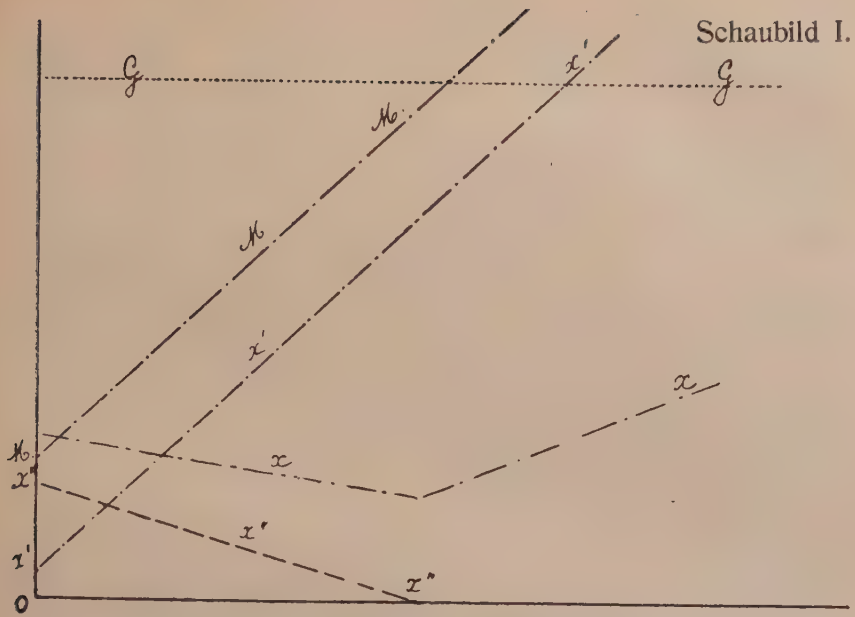
[1] Gemäß der Sect. 34, Income Tax Act 1918, kann eigentlich das Unternehmen infolge andauernder Verluste unter Sched. D auch eine Rückzahlung der Steuer unter Sched. A verlangen. Auf diesen Umstand hat uns Inspector of Taxes, Dr. Tranter, aufmerksam gemacht.

Trotz der Geringfügigkeit dieses Vorteiles haben dennoch vor 1937 etliche Unternehmen versucht, übertriebene Mietwerte anzugeben, um eine Steuerverkürzung zu erreichen. Jedoch brachte erwähnter Vorteil eine weit geringere Steuerverkürzungsmöglichkeit als sie die buchhalterische Methode gewährt (siehe weiter § 6, § 7).

Der Gesetzgeber hatte also vollkommen recht, als er im Jahre 1937 im Falle eines zu hohen Mietwertes unter Sched. A. dem Fiskus das Recht einräumte als abzugsfähige Quote nicht weiter einen Teil *des Mietwertes, sondern einen Teil* der „local rate" festzusetzen.

[2] Um das Schaubild deutlicher zu gestalten, haben wir die Anfangswerte von x=29,1 mm, von M=27 mm, von x"=22,6 mm, von x'=4,5 mm, also $1^1/_2$ größer als den Anfangswert von G=100 mm, genommen.

Schaubild I.



wieder emporzusteigen. Der Versuch der Steuerhinterziehung wird also zum größten Teil neutralisiert.

§ 5. Nehmen wir jetzt eine Reihe von sinkenden Rohgewinnen bei gleichstehenden Mietwerten an. Betrachten wir 5 Phasen der sinkenden Rohgewinne:

Phasis:	1	2	3	4	5
Sinken des Rohgewinnes	0%	50%	75%	87,50%	92,50%
(G) Bruttogewinn . . .	10.000	5.000	2.500	1.250	750
(M) Roher Mietwert . .	1.800	1.800	1.800	1.800	1.800
1/6 Abzug	300	300	300	300	300
Reiner Mietwert	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500
(x') 25% Steuer unter Schedula A	375	375	375	375	375
Besteuerbarer Reingewinn	8.200	3.200	700	— 550	— 1.050
(x") 25% Steuer unter Schedula D	2.050	800	175	0	0
(x) Steuer unter Schedula A und D	2.425	1.175	550	375	375

In diesem Fall kann x" noch so viel sinken, x' bleibt trotzdem beständig 300 Pfund Sterling. Was x anbelangt, mit dem Sinken von x", fällt zwar x auch, jedoch merklich langsamer. Namentlich zwischen den Phasen 1—3 wird x" um 11,8 kleiner, hingegen x nur um 4,4 verringert. Mit Anfang der Phase 4 kann x" noch so viel sinken, denn x bleibt unverändert 300 Pfund Sterling. *Bei sinkenden Rohgewinnen zahlt also die Unternehmung verhältnismäßig mehr Gesamtsteuer;* dieser Fall behauptet sich bis zu dem Augenblick, wo der Rohgewinn kleiner als der Mietwert erscheint, wobei für x sich ein dauerndes Minimum bemerkbar macht. Die Bremse zur Verhütung der Steuerhinterziehung funktioniert also auch in vorliegendem Falle zufriedenstellend.

Um bildlich die Variation wiederzugeben, benützen wir nochmals Koordinaten, aus denen hervorgeht, daß x" noch so viel sinken kann, während x ein Minimum erreicht.

Was den Steuersatz (s)[1] und die Abzugsquote ($_n$) anbetrifft,[2] um den Einfluß ihrer Variationen zu verfolgen, suchen wir die algebraischen Formeln, welche x', x" und x darstellen sollen.

1 $\quad x' = s \cdot \left(M - \frac{M}{n} \right) = M \cdot s \cdot \left(1 - \frac{1}{n} \right)$

2 $\quad x'' = s \cdot (G - M)$

3 $\quad x = s \cdot \left(M - \frac{M}{n} \right) + s \cdot (G - M) = s \cdot \left(G - \frac{M}{n} \right)$

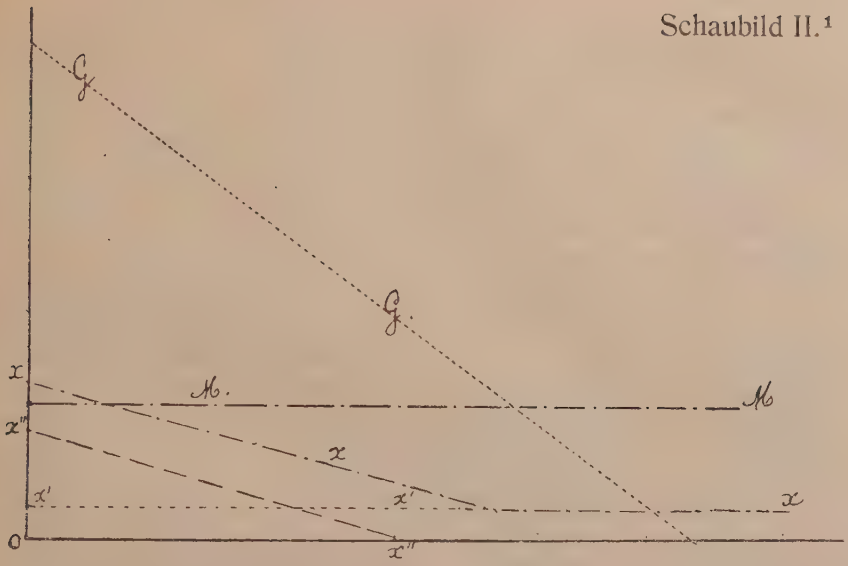
Aus dieser Formel geht hervor daß x sich mit dem Wachsen des Steuersatzes auch beständig vergrößert. Mit n wächst sowohl x', als auch x. Wir werden diesbezüglich in § 9 ersichtlich machen, daß im Verlaufe einunddesselben Jahres für größere Mietwerte $^1/_6$, für mittlere $^1/_5$ und für kleinere $^1/_4$ als Abzug genehmigt wird. Von diesem Standpunkt aus hat die Unternehmung ebensowenig Interesse, in künstlicher Weise einen höheren Mietwert anzugeben, weil sonst n größer würde und mit ihm auch *x*, das heißt, die Gesamtsteuer.

---

[1] $s = \left(\frac{5}{100}, \frac{10}{100}, \frac{15}{100}, \frac{20}{100} \text{ usw.} \right)$

[2] $\frac{1}{\quad} = \left(\frac{1}{3}, \frac{1}{4}, \frac{1}{5}, \frac{1}{6}, \frac{1}{7}, \text{ usw.} \right)$

Schaubild II.[1]



Die Kontrolle zwischen den zwei Besteuerungen x' und x" ist so leicht und erfolgreich durchzuführen, daß die englischen Autoren, welche sich mit Steuerhinterziehungen befassen, betreffs Übertreibung der Abschreibungen kein einziges Wort verlauten lassen.[2] Vor 1918 wäre dieses Stillschweigen erklärlich gewesen, da überhaupt nach Schedula D kein Abschreibungsrecht eingeräumt wurde. Nach 1918 *liefert jedoch dieses Schweigen den Beweis, daß eine derartige Steuerzuwiderhandlung unerheblich war.* Wir haben in § 1 gezeigt, daß während des Krieges, als bei Durchführung der Excess Profits Duty die Genehmigung der Abschreibungen nach der buchhalterischen Methode Steuerhinterziehungen veranlaßte, *dieser Vorfall sehr großes Aufsehen erregte,* was zur natürlichen Folge hatte, daß die Finanzbehörde ernste Maßregeln traf, die unserer Meinung nach die Wegweiser

---

[1] Siehe Fußnote zu Schaubild I.

[2] Vergleiche z. B. Tranter, der sich eingehend mit allen anderen Arten von Steuerhinterziehungen befaßt, aber nicht vom Mißbrauch der Abschreibungen gelegentlich der Income Tax, *sondern nur gelegentlich der „Excess Profits Duty" spricht.*

für die heutigen Verordnungen im Rahmen der Schedula D bildeten (siehe § 1).

Dieser letzte Umstand, sowie auch die Feststellung, daß die heute benutzte englische Methode, Abschreibungen zu gewähren, obwohl einfach, dennoch sehr geschickt ist, läßt uns vermuten, daß sie nicht dem Zufall, sondern einer zielbewußten Berechnung der Finanzbehörde zu verdanken ist.

§ 6. Die englische Methode, ein Abzugsrecht zwecks Abschreibung zu gewähren, *weist noch eine zweite Eigenschaft auf,* die wir aber erst beschreiben werden, nachdem *wir alle anderen Möglichkeiten erschöpft haben,* um den großen Vorteil der erst beschriebenen Eigenschaft hervorzuheben.

Wir halten nämlich einen Vergleich erst mit der französischen, dann mit der rumänischen Methode für nötig.

In Frankreich ebenso wie in England unterliegen die industriellen Anlagen — ungeachtet, ob sie vom Besitzer oder einem Mieter benutzt sind — einer vorherigen Besteuerung laut der „contribution foncière des propriétés bâties".[1] Nach dieser „cédule" wird den industriellen Anlagen ein Abzug von der Jahresrohmiete (valeur locative brute) in Höhe von 40 % gewährt.[2] Wenn wir diesen großen Abzug mit den Verhältnissen in England vergleichen, so müssen wir dabei in Betracht ziehen, daß dort für die größeren Anlagen der Abzug nach Schedula A nur ein Sechstel (16,66 %), also weniger als die Hälfte des französischen Satzes ist.

Andererseits wird in Frankreich unter der „cédule des bénéfices commerciaux" eine dem Wert entsprechende Abschreibung gewährt. Ihre Berechnung wird nach der buchhalterischen, allgemein üblichen Methode gemacht.[3] Indes besteht die buchhalte-

[1] Code général des impôts directs et taxes assimilées, Impr. J. Offic. 1937, Art. 157 und 158.

[2] Ebenda Art. 171 und Allix und Lecérclé, a. a. O., S. 213.

[3] Art. 7 des „Code général des impôts directs". Impr. J. Off. 1937, Allix und Lecerclé, a. a. O., Seite 362. Der gewöhnliche Satz, den der französische Fiskus für die Fabrikanlagen genehmigt, ist 5 %. (Allix und Lecerclé, Band I, Seite 362, und Bocquet, „L'impôt sur le revenu", Paris 1926, Seite 302.

rische Methode, die Abschreibung zu berechnen, meist darin, einen Prozentsatz des anfänglichen Wertes (Herstellungspreis) oder des letzten „Buchwertes" abzuziehen, z. B. 5 % *bis zur völligen Abschreibung.*

Betrachten wir nochmals das in § 3 angeführte Beispiel, wobei wir annehmen wollen, daß sich das Unternehmen in Frankreich befindet. Um den Vergleich zu erleichtern, wollen wir das Pfund Sterling als Münzeinheit beibehalten.

Der Halbbruttogewinn des industriellen Unternehmens wäre somit 10.000 Pfund Sterling gewesen und die Jahresrohmiete 1800 Pfund Sterling. Der neue Wert, der hier in Frankreich in Betracht kommt — dagegen vom englischen Fiskus unbeachtet blieb —, ist der Herstellungspreis: nehmen wir an, daß er in den Büchern mit 42.000 Pfund Sterling angegeben ist.

		Pfund Sterling	
(aa)	Halbbruttogewinn des Unternehmens		10.000
(bb)	Roher Mietwert der Anlagen	1.800	
(cc)	Die nach der „cédule de la propriété bâtie" abziehbaren 40 %	— 720	
		1.080	
(dd)	Nach der cédule p. b. veranlagter reiner Mietwert, der unter der cédule comm. zum Abzug kommt		— 1.080
(ee)	Abschreibung mit 5 % des Herstellungspreises von 42.000 Pfund Sterling		— 2.100
	Der nach cédule comm. veranlagte Reingewinn	=	6.820

In den ersten 20 Jahren des Bestehens der Anlagen wäre also in Frankreich der besteuerbare Reingewinn 6820 Pfund Sterling gegenüber 8200 Pfund Sterling in England. Nach Ablauf von 20 Jahren wäre — da die Abschreibung von 2100 Pfund Sterling keinen Sinn mehr hätte — in Frankreich der besteuerbare Reingewinn 8920 Pfund Stering. In England dage-

gen fährt man auch nach 20 Jahren mit der Besteuerung von nur 8200 Pfund Sterling fort.

Unter gewöhnlichen Umständen hätte aber in Frankreich das Unternehmen nichts hindern können, den Herstellungspreis der Anlagen mit 50.000 Pfund Sterling statt mit 42.000 Pfund Sterling anzugeben, und damit eine jährliche Abschreibung von 2500 Pfund Sterling zu erhalten (mit 5 % berechnet). Somit wäre der unter „cédule commerciale" besteuerbare Reingewinn um weitere 400 Pfund Sterling vermindert, ohne daß unter der „cédule de la propriété bâtie" eine Vergrößerung der Steuer eingetreten wäre.

In der Tat bemerken wir, daß in der Mehrzahl der Fälle der Mietwert gänzlich unabhängig von dem Herstellungspreis von 42.000 Pfund Sterling angegeben ist. Zur Berechnung des Mietwertes bediente man sich meistenteils des Vergleiches mit ähnlichen Fabriksgebäuden oder, wenn die Gebäude schon früher einmal vermietet waren, nahm man die damals erzielte Miete als Grundlage an. Da es also keine *gesetzliche Verkoppelung zwischen* den zwei Werten — Mietwert und Herstellungspreis, oder Mietwert und Abschreibungsrate — gibt, so laufen beide Werte ganz unabhängig voneinander und jeder kann gewissermaßen nach den Interessen des Steuerschuldigen in entgegengesetzter Richtung umgestaltet werden. Denn der Fiskus ist nicht verpflichtet, einen Vergleich zwischen der Höhe des angegebenen Herstellungspreises und dem niedrigeren Betrag des veranlagten Mietwertes zu ziehen.

§ 7. In den vorherigen Zeilen müßten wir die Erklärung suchen, warum in Frankreich der Mißbrauch der Abschreibungen zu sehr erheblichen Steuerhinterziehungen führte, was von zahlreichen und sehr ernsthaften Autoren hervorgehoben wurde.

Der bekannte Verfasser mehrerer Werke über Steuerrecht,[1] Camille Rosier, Dr. jur. und Buchsachverständiger, Professor an

[1] *Traité de droit fiscal,* Paris 1926, und besonders das höchst aktuelle, und von Aufrichtigkeit geradezu sprühende Werk *„L'impôt"*, Paris 1936, 12°, 408 Seiten.

der Handelshochschule zu Paris, sagt Folgendes in einem im Jahre 1928 veröffentlichten Aufsatz, dessen Titel „La fraude fiscale et ses formes actuels" ist:

„En ce qui concerne les amortissements, les combinaisons sont multiples. On pratique des amortissements pour des immeubles n'existant pas effectivement; on majore à cet effet, les immeubles existants, des traveaux neufs ou non encore effectués, ou le contribuable amortit des constructions dont il est seulement locataire, etc.

On exagère encore les amortissements en utilisant un taux trop élevé, en les calculant sur une valeur active accrue inexactement: en substituant au prix de revient le prix de reconstitution; en appliquant l'amortissement à des valeurs immatérielles qui n'en sont pas susceptibles (fonds de commerce par exemple) ou à de bien non dépréciables — terrains industriels nottament; on fait rentrer dans un exercise l'amortissement considéré comme insuffisant d'un exercise antérieur; pour rendre le contrôle plus difficile, on ne spécialise pas les comptes d'amortissements."

„On constitue des réserves occultes en exagérant des amortissements; en leur donnant des appellations différantes; en les affectants à des achats de matériel; au rachat de part de fondateur; à l'amortissement éventuel de créances litigieuses, à assurer la fixité des secours alloués au personel," etc. etc.[1]

Da die buchhalterische Methode der Abschreibungen vom Fiskus auch in England, und zwar für die „Excess Profits Duty" zwischen 1915—1921 erprobt wurde, und da — wie Stamp und Tranter berichten — auch in England damals Mißbräuche bemerkt wurden, so kann man wohl behaupten, daß die Mißbräuche dieser Methode spezifisch anhaften. Eigentümlich ist es außerdem, daß zwischen den in Frankreich und den in England bemerkten Mißbräuchen eine gewisse Ähnlichkeit bestand.

---

[1] *Journal des Economistes,* Paris, Décembre 1928; vgl. auch mit dem Aufsatz desselben Autoren in „Revue des Contributions Directes", Octobre 1929.

Mündlich, und auch durch einen Brief vom 2. Juli 1938, hat uns ein sehr gewissenhafter französischer „inspecteur principal" seine Überzeugung geäußert, daß durch die kürzlich in Frankreich getroffenen *administrativen* Maßnahmen derartige Mißbräuche erschwert wurden. Den wichtigsten Teil der Bemerkungen des hohen französischen Steuerbeamten führen wir am Ende dieses Kapitels an. Wir möchten bloß hinzufügen, daß die in Frankreich getroffenen Maßnahmen eine sehr viel Zeit und Arbeit in Anspruch nehmende Tätigkeit fordern — eine Tätigkeit, welche durch die heute in England benutzte Methode ausgeschaltet wird.

Wir werden übrigens in Kap. III, § 10, zeigen, daß auch im Rahmen der deutschen Einkommensteuer der Mißbrauch der Abschreibungen wohl möglich ist und leicht eintreten kann, sobald die behördliche Aufsicht nachläßt, und daß auch deutsche Sachverständige derartige Mißbräuche kundgeben.

So, wie die Bewilligung von Abschreibungen in Frankreich ausgeübt wird, enthält sie trotzdem ein leichtes Element potentieller Kontrolle. Erinnern wir uns nämlich, daß der Mietwert der Gebäude eine vorherige Besteuerung unter der cédule de la propriété bâtie erduldet.[1] Nun könnten ohne gesetzliche Verpflichtung die Veranlagungsorgane in gewissen außerordentlichen Fällen gegen den Mißklang zwischen der unter der „cédule de la propriété bâtie" gezeigten kleinen Mietwerte und dem großen Herstellungspreis, dessen Abschreibung verlangt wird, protestieren.

In den Ländern aber, in welchen nicht einmal dieser Protest erhoben werden kann, ist der Mißbrauch der Abschreibungen noch auffallender. Die Überlegenheit der englischen Methode ist noch mehr ins Auge fallend, wenn wir ihr die in Rumänien gehandhabte gegenüberstellen.

---

[1] Übrigens erleiden die Anlagen der juristischen Person eine weniger wichtige Belastung auch unter der „Gebühr der toten Hand".

§ 8. Das rumänische Einkommensteuergesetz [1] läßt laut Art. 30, Absatz 3, den Mietwert der inländischen Gebäude von der Schedulenbesteuerung unter der Schedula des bebauten Besitzes frei; der Ertrag dieser Gebäude gilt als im gewerblichen Gewinn mitinbegriffen und wird dort besteuert.

Diese Entlastung wäre vom Standpunkt der Ermutigung der einheimischen kleinen und mittelgroßen Industrie sehr berechtigt. Aber in den Händen der sehr großen Petrol- und Forstindustrie bildet diese Befreiung ein bequemes Mittel zum Mißbrauch der Abschreibungen. In der Tat wird die Abschreibung — gleichwie bei der französischen und heutigen deutschen Einkommensteuer — von den Anschaffungs-, bzw. Herstellunglskosten ausgehend — berechnet. Nun, je ausgedehnter das Unternehmen, also je weiter die Raffinerien, Entbenzinierungsstationen, Sonden über verschiedene Bezirke verstreut sind, um so leichter ist es, die Herstellungskosten übermäßig groß anzugeben.

Praktisch wäre es für die Steuerbehörde unmöglich, durch Bücherrevision die wahre Höhe der Herstellungskosten derart ausgedehnter Anlagen zu prüfen. Denn dazu würde nicht nur ein sachverständiger Buchprüfer notwendig sein,[2] sondern auch ein Bautechniker. Andererseits wirkt kein einziger Posten aus der Steuerbilanz hemmend auf die Tendenz der Erhöhung der Herstellungskosten; keine einzige Steuer belastet den Wert der Anlagen, sei es nur in der milden Art, wie diese Belastung durch die Vermögenssteuer in Deutschland oder die Gebühr der Toten Hand in Frankreich erfolgt.

Durch die Möglichkeit der übertriebenen Erhöhung der Herstellungskosten entsteht ipso facto ein Recht auf sehr hohe Ab-

---

[1] Das Gesetz „Legea Contribuţiunilor Directe", das sich mit der Einkommensteuer beschäftigt, wurde im Jahre 1923 eingeführt, hat aber nachträglich Änderungen erfahren.

[2] Großbetriebsprüfer, ähnlich denjenigen der Reichsfinanzverwaltung, werden von der rumänichen Verwaltung nicht verwendet.

schreibungen. Laut Art. 31, Punkt 6, der Einkommensteuer variiert der Abschreibungssatz zwischen 5—15 %. Er ist also verhältnismäßig hoch. Durch diese Inflation der Abschreibungen ist es unschwer, den gewerblichen Reingewinn recht tief anzugeben.

Die Bemerkungen Camille Rosiers gelegentlich der Steuerhinterziehung in Frankreich mittels Mißbrauchs der Abschreibung *(siehe vorigen Paragraphen)* passen auch für Rumänien, besonders da speziell die rumänische Petrol- und Forstindustrie — wie schon erörtert — außerordentlich zerstreute Anlagen besitzt.

Den von *Rosier* angegebenen Möglichkeiten dieses Mißbrauches soll hier noch Folgendes hinzugefügt werden: Das Inventar der Riesenunternehmen ist so schwer zu prüfen, daß — selbst wenn die Herstelungskosten richtig angegeben sind — es sehr umständlich wäre, zu revidieren, welche Anlagen ein Absetzungsrecht von 15 % und weche ein solches von nur 5 % haben. Weiter ist es schwierig, festzustellen, wann — ausgehend vom Herstellungsjahre der Anlagen — die Zeit abgelaufen ist, in der sie vollständig abgeschrieben wären.

In einem im Jahre 1928 veröffentlichten Aufsatz [1] haben wir nach den zwischen 1925—27 bekanntgegebenen Bilanzen, Gewinn- und Verlustkonten der zehn größten Petroleumgesellschaften Rumäniens eine ausführliche Tabelle über das sonderbare Emporsteigen der Ausgaben — aber *besonders der Abschreibungen* — dieser Unternehmungen zusammengestellt. Über eine der größten Petrolgesellschaften haben wir eine zweite Tabelle[2] zusammengestellt, in der wir ausschließlich die Evolution der Abschreibungsposten zwischen 1921 und 1927 untersuchten.

---

[1] Oreste A. Anastasiu: *Contribuţiunile directe ale societăţilor anonime.* Ersterschienen in der Zeitschrift „Buletinul Institutului Economic Românesc" No.—12, 1928; später auch im Sonderdruck, Bukarest 1929, 37 Seiten.

[2] Diese Tabelle wurde später auch von Virgil Cordescu in seiner Doktordissertation *„Fraude fiscale în România"*, Jassy 1936, übernommen. Seite 29.

In den Jahren 1921 und 1922 — also vor der Einführung des rumänischen Einkommensteuergesetzes — begnügte sich diese Gesellschaft mit einem durchschnittlich 5% betragenden Abschreibungssatz. Sobald aber das Einkommensteuergesetz in Kraft trat, also nach 1923, erhöhte sie den durchschnittlichen Abchreibungssatz im Jahre 1923 auf 15%, 1925 auf 22%, um dann ab 1927 dennoch auf 19% zu bleiben. Es wurden also durchschnittlich viermal höhere Abschreibungssätze benutzt.[1]

Im Dezember 1929 entschloß sich ein hoher Beamter des rumänischen Finanzministeriums zur gefährlichen Handlung gegen dasselbe Riesenunternehmen ein Verfolgungsverfahren wegen *Mißbrauch der Abschreibungen* einzuleiten. Infolge dieses Rechtsganges verurteilte tatsächlich das Bukarester Berufungsgericht (Curtea de Apel, S. III) dieses Unternehmen zu 11,667.108 Lei Geldstrafe wegen unberechtigter Verminderung des Reineinkommens um 41,668.253 Lei *mittels übertriebener Abschreibungen* während der Jahre 1925—26—27 (Decizia fiscală No. 90 din 21 Martie 1934). Somit erwies es sich, daß meine schon 1928 gegen die mangelhaften Abschreibungsmethoden dieser sehr einflußreichen Gesellschaft eingenommene *rein akademische Stellungnahme* keine Übertreibung war.

In einem Aufsatz von Ion N. Evian,[2] Professor an der Handelsakademie in Cluj (Rumänien) wurde uns das Beispiel einer anderen Gesellschaft vor Augen geführt, die sich im Jahre 1929 stille Abschreibungsreserven in Höhe von 72,000.000 Lei (1,800.999 RM), d. h. mehr als den Wert der fixen Anlagen des Unternehmens, angehäuft hatte. Im Jahre 1930 beschloß die Ge-

[1] Von diesen angegebenen Abschreibungssätzen hat der Fiskus durchschnittlich nur 15% als richtig anerkannt. Dennoch ist im Vergleich mit dem 5%igen Satz, den das Unternehmen vor der Einführung der Einkommensteuer für normal anerkannt hatte, der spätere große Sprung auffallend.

[2] Ion N. Evian: *„Fond de amortisare"*. Revista generală de comerț și contabilitate Nr. 7 und 8. 1931. Prof. Ion Evian wurde 1934 zum Generalsekretär des rumänischen Industrieministeriums ernannt.

Vergleiche auch: Oreste A. Anastasiu: *„Formele pincipale ale evasiunei fiscale"*. Bulet. Inst. Econ. Rom. No. 4 1932, S. 143.

sellschaft, den gleichen Betrag von 72,000.000 Lei als Gratisaktien zu verteilen, und erbrachte so den Beweis, daß ihre übertriebenen Abschreibungen zu einer sehr bequemen Thesaurierung benutzt worden waren.

Um eine Übersichtlichkeit der Jahr für Jahr berechneten Abschreibungen herbeizuführen, hat der rumänische Finanzminister Mircea Cancicov am 1. April 1938 durch eine Novellierung des Gesetzes die Unternehmungen verpflichtet, eine genaue Inventur der einzelnen Investitionen, mit Angabe des Jahres der Bebauung und der allmählichen Abschreibungen zu führen (Art. 31, Punkt 7). Diese Maßnahme ist aber nur ein Anfang zur Lösung des Problems.

Derartige Übertreibungen der Absetzungen können die mittleren und kleinen Unternehmungen kaum durchführen, da ihre Anlagen leichter zu übersehen und damit zu bewerten sind. Diese zur Industriekonzentration führende mangelhafte Methode der Gewährung der Absetzungsrechte ist der genaue Antipodè der englischen Methode, deren Beschreibung wir noch nicht beendet haben und nun wieder aufnehmen.

§ 9. Die englische Methode der Gewährung von Abschreibungen bietet nach unserer Meinung nicht nur den Vorteil, daß sie Steuerhinterziehungen verhindert, *sondern sie hat auch einen zweiten Vorzug, der* — obwohl anscheinend nur von sozialer Natur — *trotzdem aber auch für den Fiskus vorteilhaft ist.*

Dieser Verdienst besteht in der Tatsache, daß man den kleinen Betrieben eine höhere Quote bei den Abschreibungen als den großen zubilligt. In der Tat stellt die Schedula A, Rule V, Punkt 7, Absatz 5,[1] fest, daß die Abzüge für Reparaturen und Versicherung der Gebäude folgende sind:

(aa) Wenn der rohe Mietwert kleiner ist als 40 Pfund Sterling:	Ein Abzug gleich einem Viertel des rohen Mietwertes

[1] Ergänzt infolge einer Novellierung durch Finanzakt 1927.

(bb)	Wenn der Mietwert höher als 40 Pfund Sterling, aber kleiner als 50 Pfund Sterling ist:	10 Pfund Sterling.
(cc)	Wenn der Mietwert zwischen 50 und 100 Pfund Sterling liegt:	Ein Abzug gleich einem Fünftel des Mietwertes.
(dd)	Wenn der Mietwert höher ist als 100 Pfund Sterling:	Ein Abzug von 20 Pfund Sterling, plus ein Sechstel des Überschusses über 100 Pfund Sterling.[1]

Da der nach Schedula D gewährte Abzug derselbe ist, wie der nach Schedula A gewährte (siehe § 2), so folgt daraus, daß der größte Abschreibungssatz — nämlich der von einem Viertel — den kleinsten Unternehmen gebilligt wird. Falls die Anlagen größer werden, sinkt der Satz auf ein Fünftel, um — wie schon gesehen — mit einem Sechstel abzuschließen.

Es ist infolgedessen leicht ersichtlich, daß sich die kleinen Fabriken den großen gegenüber sowohl nach Schedula A als auch nach Schedula D eines bedeutenderen Abzugs erfreuen. Obzwar der Abzug nach Schedula D erst 1918 gewährt wurde (siehe § 2), besteht jedoch der nach Schedula A schon seit 1894.[2] *Im Verlaufe mehrerer Jahrzehnte haben sich also die kleinen Fabriken ununterbrochen einer günstigeren Behandlung zu erfreuen gehabt als die großen.*

In der Tat bedeutet die Jahresrohmiete von 160 Pfund Sterling,[3] mit 4 % kapitalisiert, einen Investitionswert von 4000 Pfund Sterling, also 56.000 RM. Um aber ein Fabrikgebäude von 4000

[1] Bei einem Mietwert von 200 Pfund Sterling ist also der Abzug: 20 Pfund Sterling + 16 Pfund Sterling und 7 Schillinge = 36 Pfund Sterling und 7 Schillinge.

[2] Siehe *„Report of the Income Tax Committee"* 1905, § 74, und J. Stamp, *„British Incomes and Property"* 1927, S. 195.

[3] Grenze, von der nach oben zu der Abzug annähernd nur 1/6 bleibt.

Pfund Sterling zu besitzen, muß das Unternehmen normalerweise Maschinen mit einem gleichen Wert besitzen, also im ganzen mindestens 8000 Pfund Sterling oder 112.000 RM Anlagen. Es kann also nicht die Rede von einem kleinen Unternehmen sein.

Daraus folgt, daß die kleinen Betriebe nach 1894 und besonders nach 1918 bezüglich der fiskalischen Behandlung günstiger gestellt sind. Wir kennen in anderen Steuergesetzen keinen zweiten ähnlichen Fall einer so glücklichen Unterscheidung der Abschreibungsrechte im Verhältnis zur Größe der Unternehmen, durch den eine so diskrete, unauffällige Unterstützung der kleinen und mittleren Betriebe erfolgt.

Dies um so mehr, als ja bei der lokalen Gemeindebesteuerung eine noch kräftiger ausgeprägte Degressivität der Besteuerung seit Jahren schon besteht: Für die Gebäude mit einer „gross rateable value" von unter 10 Pfund Sterling wird ein Abzug für Unterhaltungskosten von 40 % gewährt, während hingegen die Abzüge für die größeren Gebäude zu 33 %, 25 %, bzw. 16 2/3 % sinken (siehe *Rating and Valuation Act* 1925, Sect. 22, Second Schedule). *Die Bevorzugung der kleinen gewerblichen Betriebe in England tritt also auch in dieser Hinsicht in Erscheinung.*

Wir sind der Meinung, daß diese günstigere Behandlung der kleinen Betriebe im Verlaufe der Jahre *ein bedeutendes Hindernis für große Betriebskonzentrationen geschaffen hat.*[1]

Ja, wir sind sogar der Ansicht, daß die stärkere Betriebskonzentration auf dem Kontinent teilweise damit erklärt werden kann, daß eben in etlichen Ländern des Kontinents die Steuer-

---

[1] Auf das Nichtvorhandensein allzugroßer Betriebskonzentration in England hat uns schon 1909 Brodnitz in seinem Aufsatz: *„Betriebskonzentration und Kleinbetrieb in der Industrie in England"* aufmerksam gemacht (Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, Band 37, Seite 145).

Was speziell die Spinnereien und die Textilindustrie anbelangt, so ist dieselbe Tatsache auch von A. Siegfried in *„La crise britannique au XX. Siècle"*, Paris 1931, Seite 37, bestätigt worden.

umgehung durch Mißbrauch der Abschreibungen um so leichter gelingt, je größer der Betrieb ist. Das Interesse an einer großen Konzentration liegt also auf der Hand.[1]

Und nun kommen wir endlich zu den fiskalischen Vorteilen des abgestuften Abschreibungsrechtes. Wir glauben, daß bei dem heutigen Zustand der administrativen Mittel — wenn auch mit erheblichen Unterschieden von Land zu Land — die Besteuerung vieler mittlerer Unternehmen für den Fiskus vorteilhafter sein kann, als die Besteuerung einer beschränkten Anzahl sehr großer Unternehmungen; dies selbstverständlich unter der Voraussetzung, daß beide Gruppen gleiche Produktion oder ähnliche Umsätze haben, und daß in dem betreffenden Land keine kontrollierende Vermögenssteuer zur Anwendung kommt.

Man darf in der Tat nicht mit Euphemismen den Umstand verschleiern, daß die Buchprüfung der Riesenunternehmungen und besonders der Verschachtelungen[2] eine viel schwierigere Aufgabe mit sich bringt, als die Buchprüfung der mäßig-großen Unternehmen, und daß somit dem großen Zensit eine erfolgreiche Steuerumgehung eher gelingt — und dies besonders in Ländern, in denen die Einkommensteuer auf keine große Tradition zurücksehen kann. Ja, es haben manchmal zu eifrige buchprüfende Steuerbeamte *Racheakte* seitens der Riesenbetriebe erleiden müssen.[3]

Das ist eben der Grund, der uns anzunehmen berechtigt,

---

[1] Auf die Tatsache, daß unzutreffende fiskalische Mittel zu einer Betriebskonzentration führen können, werden wir auch von J. Stamp aufmerksam gemacht (Fundamental Principles, S. 86).

[2] Hat uns ja sogar der preußische Staatsminister J. Popitz auf die „Undurchsichtlichkeit der Verschachtelungen" aufmerksam gemacht. Artikel *„Einkommensteuer"*, Handw. der Staatswissenschaften, IV. Auflage, S. 425.

[3] So haben seinerzeit zwei Steuerbeamte eines bedeutenden Staates in Europa — der damals seit etwa 10 Jahren erst die Einkommensteuer eingeführt hatte — nur die Wahrheit wiederholt, als sie behaupteten, daß ihre Kollegen sich den Großzensiten gegenüber wie der entwaffnete David gegenüber Goliath befinden. E. Soultu et Paul Cordié, *„Les coulisses de la comédie fiscale"*, Paris 1928, S. 24.

folgende Meinung zu vertreten: Die englische Methode, abgestufte Abschreibungen im Rahmen der Income Tax zu gewähren, könnte auf dem Kontinent zu einer größeren Produktivität der Steuer führen, da durch diese Methode die allzugroße Betriebskonzentration vermieden wird.

§ 10. Es bleibt uns noch übrig zu untersuchen, ob die englische Methode, Abschreibungen zu gewähren, obgleich musterhaft vom Standpunkt der Vorbeugung der Steuerumgehung, nicht zu drückend für die heimische Industrie wirkt.

Die oft gemachte Feststellung, daß ein Teil der englischen Industrie veraltete, oder jedenfalls nicht zeitgemäße Anlagen hat,[1] könnte in der Tat dem Mangel an ungenügenden Absetzungsrechten zugeschrieben werden. *Diese Kritik machte sich wohl vor 1918 vielfach bemerkbar.* Nach 1918 jedoch, und besonders nach 1923, wo unter Schedula A eine Erweiterung der Abzüge gewährt wurde, blieb sehr wenig von diesem Tadel übrig.

Die besten Kenner der englischen Volkswirtschaft behaupten, daß bis letzthin die übermäßigen und ungerechten *„local rates"* die Ursache der Vernachlässigung sowohl der Betriebs- als auch der Wohnungsgebäude in England waren.

In seinem bereits erwähnten Werke „Principles of Public Finance", das sich schon dem Titel nach hauptsächlich den wichtigsten Problemen widmet, betont Prof. Hugh Dalton wiederholt: „Local rates are in great measure, a tax on houses ... Moreover, business premises are subject to local rates, as will be argued later, heavy rates on such premises sometimes impose a severe check upon production".[2] „The British rating system ... imposes specially heavy taxation upon houses and other buildings in the form of onerous rates. The effect is a large diversion of capital and labour, — which would otherwise have been employed in the building trade — to other employments. The supply of houses and other buildings is consequently smaller than it would otherwise have been".[3] The effect of the high rates falling upon local industries which are already depressed ... has been evil and commulative".[4]

---

[1] Besonders A. Siegfried hat diesen Standpunkt vertreten.

[2] Hugh Dalton. Auflage 1929 (Chap. VI, § 3, Seite 45).

[3] Ibidem. Auflage 1936 (Chap. X, § 10, Seite 120).

[4] Ibidem 1936 (Chap. X, § 12, Seite 128).

„In view of the shortage of houses and of the reactions of bad housing upon health and efficiency, the diversion of capital and labour from house-buildings to other employments is clearly harmful".[1], [2]

Denselben Standpunkt hat im Jahre 1931 auch Sir W. Raine im Kreise des *„Committee on Finance and Industry"* vertreten: „. . . the reduction of local rates is essential to help our manufacturers and producers to reduce their overhead costs" (Report 1931, S. 261).

Angesichts solcher Behauptungen glauben wir nicht fehlzugehen, wenn wir folgern, daß der hie und da bedürftige Zustand der englischen industriellen Gebäude nach 1918 nicht dem Mangel an Abschreibungen anzurechnen ist. *Im Vergleich mit dem französischen diesbezüglichen Steuersystem gewährt letzteres zwar offenbar den Gebäuden viel größere Erhaltungs- und Erneuerungsmöglichkeiten.* Wie wir bereits vorhin andeuteten, wird schon unter der „cédule de la propriété bâtie" dem industriellen Gebäude ein Abzugsrecht von 40 % hinsichtlich der Reparatur- und Versicherungskosten gewährt (supra, § 6) und dieser Vorteil ist von sehr weitgehenden Abschreibungsrechten unter der *„cédule commerciale"* begleitet.

Die Länder, welche die englische fiskalische Methode der Abschreibungen einführen möchten, könnten wohl unter der der Sched. A. entsprechenden Besteuerung einen größeren Abzug gewähren. So z. B. könnte man für die Gebäude unter 50 Pfund Sterling Mietwert einen Abzug von einem Drittel (33 %), für jene zwischen 50 und 100 Pfund Sterling ein Viertel (25 %), für jene zwischen 100 und 200 Pfund Sterling ein Fünftel (20 %) gewähren, um den Abzug von einem Sechstel nur für die Gebäude über 200 Pfund Sterling beizubehalten.

Wenn auch diese Staffelung wünschenswert wäre, kann man es dennoch nicht bestreiten, daß die heutige, seit 1918 *und besonders 1937* für Abschreibungsgewährungen benutzte Methode eine der erfinderischesten, praktischesten, zweckmäßigsten und durch ihre *Degressivität*, vom Standpunkt *„des größten sozialen Vorteils"*, gerechtesten Methoden ist.

---

[1] Hugh Dalton, Auflage 1936 (Chap. X, § 11, Seite 123).

[2] Dank einer „de-rating schema", welche von Winston Churchill eingeführt wurde, scheint in den letzten Jahren eine Verbesserung des Regimes der local rates eingetreten zu sein. (Stamp, Principles of Taxation 1936, Seite 200.)

III.

Income Tax und Excess Profits Duty

§ 11. Noch vor der Einführung der soeben beschriebenen Steuerkontrolle bestand in England eine eigentümliche, doch nur vorübergehende Kontrolle der Income Tax durch die Excess Profits Duty — einer Steuer, die im Jahre 1937 wiederum von sich reden machte, da man versuchte, sie wieder einzuführen.

Diese Kriegssteuer, die eine Lebensdauer von 7 Jahren gehabt hat, wurde durch Section 38—42 des Finance Act No. 2 vom Jahre 1915 eingeführt und durch F. A. vom Jahre 1921 wieder aufgehoben. Besteuerbar war der Kriegsmehrgewinn. Als Grundlage für die Berechnung dieses Mehrgewinns wurde ein Rentabilitätsvergleich eingeführt, den man bisher in England nicht kannte.

Die Methode war folgende: Vergleich der Rentabilität des Unternehmens in der Vorkriegszeit mit der während des Krieges. Um die erstere Rentabilität zu berechnen, nahm man das mittlere Kapital des Betriebes, so wie es in den Jahren von 1911 bis 1913 für die Income Tax festgestellt war. Dieses durchschnittliche Kapital des Betriebes wurde durch den durchschnittlichen Reingewinn aus der gleichen Epoche dividiert. Diese Rentabilität nannte man Vorkriegsrentabilität. Ein ähnliches Verfahren benutzte man, um die Rentabilität während des Krieges zu berechnen: man nahm das Kapital des laufenden Jahres und dividierte es durch den Reingewinn desselben Jahres.

War nun die Rentabilität während des Krieges größer als 7 %[1] und außerdem größer als diejenige der Vorkriegszeit, so wurde der Mehrgewinn mit mindestens 50 % besteuert.[2]

Die Excess Profits Duty wandte auf diese Weise eine *sinn-*

---

[1] Oder für die Aktiengesellschaften, wenn mehr als 6 %.

[2] Und zwar 50 % in den Jahren 1914 und 1915, 60 % im Jahre 1916, 80 % in den Jahren 1917 und 1918 und 40 % in den Jahren 1919 bis 1921.

reiche Methode an, welche eine *retrospektive* Steuerkontrolle als Ergebnis hatte. In der Tat, je kleinere Reingewinne ein Unternehmen in der Vorkriegszeit für die Income Tax angegeben hatte, *desto größer* war während des Krieges der besteuerbare Gewinn (Mehrgewinn).

Bei der Berechnung der Steuer handelte es sich hauptsächlich um den Vergleich zwischen zwei besteuerbaren Flächen desselben Steuergegenstandes, die zu zwei verschiedenen Zeiten geprüft und somit an Größe verschieden waren. Die erste Angriffsfläche gehörte der Vergangenheit an: sie konnte also theoretisch nicht abgeändert werden. In der Praxis aber zeigt sich, wie wir später sehen werden, auch eine rückwirkende Abänderung als möglich und zwar zum Nutzen der Steuerbehörde.

In der Tat sah ein Unternehmen, das in den Jahren 1911 bis 1913 das Interesse hatte, den besteuerbaren Gewinn kleiner anzugeben als den wirklichen, dieses Verfahren *sich gegen sich selbst kehren* und durch die Verminderung der erstbesteuerten Fläche eine um so größere Steuer nachträglich zu zahlen. Die Besteuerung des Mehrgewinns kontrollierte also die Richtigkeit der Steuererklärung zwischen 1911 und 1913.

Stamp gibt uns ein in dieser Beziehung sehr charakteristisches Beispiel.[1] Einer Firma der Kautschukindustrie gelang es kurz vor dem Kriege, einen Teil ihres Gewinnes der Besteuerung zu entziehen, indem sie den High Court überzeugte, daß es sich um eine abzugsfähige Ausgabe handelte, obwohl diese zur Vergrößerung des Kapitals diente. Dies Verfahren hatte einerseits zur Folge, daß das Kapital größer, andererseits aber der Gewinn desselben Jahres scheinbar kleiner wurde, also die Rentabilität der Vorkriegszeit sehr tief sank. Somit wurde die Besteuerung zur Excess Profits Duty erheblich erhöht.[2]

---

[1] Sir Josiah Stamp, a. a. O., Seite 122.

[2] In dem unveröffentlichten Teil seiner Arbeit gibt uns Tranter auch den Fall „Merlimau Rubler Estates Ltd v. Commissioners of Inland Revenue, Court of Appeal, 1923" als einen ähnlichen Fall an.

Andere kleinere Unternehmen, die unrichtige Steuererklärungen zwischen 1911—1913 abgegeben hatten, zögerten nicht, als sie die Gefahr erkannten sehr erhebliche Excess Profits Duty zu bezahlen, den Weg nach Canossa anzutreten und gestanden ihren Frevel. In zahlreichen Fällen bewilligte der Fiskus diesen, die Unrichtigkeit ihrer früheren Steuererkärung rückwirkend zu beweisen und die Differenz für die Vorkriegszeit an die Income Tax nachzuzahlen. In diesem Falle führte also die Kontrolle *zu einer ausgesprochenen rückwirkenden Korrektur.*[1]

Jedenfalls befanden sich viele Unternehmen, die Gewissensbisse hatten, in folgendem Dilemma: *entweder eine zu hohe Excess Profits Duty zu zahlen, oder aber für die Vergangenheit einen Zuschlag für die Income Tax zu entrichten.* Diesen Gedanken drückt Stamp folgendermaßen aus: „The Taxpayer certainly bids fair to be in a worse dilemma than he was placed in by the Excess Profits Duty."

Die Excess Profits Duty war eine sehr ergiebige Steuer. So war z. B. in dem Steuerabschnitt vom 1. April 1918 bis 31. März 1919, also während eines Jahres, ihre Ergiebigkeit größer als diejenige der Income Tax, alle Schedulen zusammengerechnet. Die „Excheqeur Recepts" der ersten waren 285 Millionen Pfund Sterling, die der zweiten betrugen dagegen nur 255 Millionen Pfund Sterling. (Seventy first Report of Inland Revenue, 1929, S. 95.)

---

[1] In den „Minutes of evidence" (Frage 14030) der Royal Commission on Income Tax von 1920 befinden sich darüber umfangreiche Ausführungen, die der Buchsachverständige M. W. Garnett gab, um zu zeigen, daß der englische Fiskus in diesen Fällen — ausnahmsweise, glauben wir — einen Kompromiß bewilligte, indem er auf eine übertriebene Mehrgewinnsteuer verzichtete.

IV.

Income Tax and Estate Duty

§ 12. Es gibt heute vier englische Erbschaftssteuern,[1] von denen aber die Estate Duty die wichtigste ist. Sie ist die eigentliche *Nachlaßsteuer,* welche also das gesamte hinterlassene Vermögen trifft, wogegen die zwei anderen konkurrierenden Steuern, „Legacy Duty" und „Succession Duty", den *Erbanfall* nach der subjektiven Berücksichtigung der Größe des jedem einzelnen der Erben zufließenden Erbteils besteuern.

Von unserem Standpunkt der Kontrollmöglichkeiten zwischen der Income Tax und einer zweiten Steuer interessiert uns hauptsächlich die eigentliche Nachlaßsteuer, die Estate Duty, und nur gewissermaßen die Corporation Duty. Denn nur erstere trifft *das gesamte hinterlassene Vermögen,* nur sie hat also eine direkte Beziehung zu dem ehemaligen Nutznießer des Vermögens bzw. zu seinem Einkommen.

Das summierte Aufkommen der Estate Duty und Corporation Duty war im Finanzjahr 1936—37: 77,051.100 Pf. St. (80 th *Report of the Inland Revenue,* 1938). Dem gegenüber interessiert uns seitens der Income Tax — zwecks eines Vergleiches — nur jener Teil, der einem fundierten Einkommen entspricht. Demgemäß müssen wir das Aufkommen der Sched. E völlig, und jenes der Sched. B und D teilweise außerachtlassen; schätzen wir dieses Aufkommen auf etwa 100,000.000 Pf. St.[2] Die einem fundierten Einkommen entsprechende Income Tax

---

[1] Estate Duty, Legacy Duty, Succession Duty und Corporations Duty. Das Gesamtaufkommen aller Death-Duty betrug im Jahre 1935—1936 88 Millionen Pfund Sterling, von denen 78 Millionen Pfund Sterling — also 89 % — auf die Estate Duty entfielen. *(Seventy-ninth Report of the Inland Revenue.* Stationary Office, London 1937, Seite 10 und 11.)

[2] Auf Seite 51 des *Reports* wird uns gezeigt, daß der *effektive* durchschnittliche Satz der Income Tax für 1935—1936 20,30 d. im Pfund war, also ungefähr 9 %. Der effektive Satz der Sched. E — deren Aufkommen in 1935—1936 (actual income) 1.365 Millionen Pfund war — ist aber viel niedriger, und wir haben ihn auf 5 % berechnet.

war also 1936—37 etwa 157,237.000 Pf. St., zu dem wir noch den größten Teil des Aufkommens der Surtax (53,540.670 Pf. St.) hinzu rechnen müssen. Die zu vergleichenden Beträge waren also 1936—37: 77,051.000 seitens der Erbschaftssteuern, und etwa 210,000.000 Pf. St. seitens der Einkommensteuer.

Besprechen wir zuerst die Möglichkeiten der Kontrolle des Einkommens durch den Nachlaß und später das Gegenteil.

Erstlich äußerte man sich im Jahre 1906 über die Mögichkeit und Nützlichkeit, ja sogar über die praktischen Resultate der Kontrolle des Einkommens durch den Nachlaß. Das damals tagende „Select Committee on the Income Tax" stellte hierüber Ermittlungen an und kam zu der Feststellung, daß im vorhergehenden Jahre, also 1905, durch zielbewußte *post mortem*-Kontrolle die Hinterziehung von 50.000 Pfund Sterling bei der Income Tax aufgedeckt wurde, wodurch diese nunmehr eingezogen werden konnten.[1] Die Modalität der Kontrolle war die Prüfung der jährlichen Income-Tax-Erklärungen im Vergleich mit dem Bestand des Vermögens und nach Angaben der Vermächtnisnehmer (Executors) oder — falls ein Prozeß zwischen den Erben anhängig war — auf Grund einer Inventarisierung durch die Behörden. Außer dieser konkreten Tatsachenfeststellung haben wir späterhin keinerlei Zeugnis mehr über den Erfolg dieser Kontrolle erhalten können.

Bemerken wir aber, daß vor 1909 für jedes verschiedene, durch direkte Veranlagung besteuerbare Einkommen eine besondere Steuererklärung vorzulegen war, und also eine globale Deklaration für alle Einkünfte nicht zur Verfügung stand. Gelegentlich der Einführung der Super Tax im Jahre 1909, besonders jedoch seit 1927, bei Einsetzung der Surtax, ist eine derartige zusammenfassende Deklaration aber nötig. Der Vergleich dieser übersichtlichen Steuererklärung mit dem „Estate Duty Affidavit"

---

[1] Minutes of Evidence, 1. Frage 1089, Select Committee von 1906. Zitiert nach Tranter, *„Evasion in Taxation"*, Seite 138.

kann also, glauben wir, nach 1909, besonders aber nach 1927 desto besser zur Enthüllung der richtigen Vermögenszustände führen als das vor 1905 der Fall war. Dennoch wendet Tranter ein, daß die Kontrolle viel triftiger sein müßte, wenn bei dem Estate Duty Affidavit die verschiedenen Teile des Vermögens aufgegliedert angegeben — und nicht nur Gesamtbewertungen gemacht würden.[1]

Betonen wir noch, daß das durch die Estate Duty getroffene Vermögen in der Regel bei seinem Verkehrswert — das heißt Marktwert „principal value" — bewertet wird.[2] Dadurch ist es wohl möglich, daß eine *capital accretion,* die in der Regel der Income Tax nicht unterliegt, von der Estate Duty getroffen sei. Desgleichen ist es wahrscheinlich, daß manche legale Steuerumgehungen der Income Tax durch die Erbschaftssteuer erfaßt wird. Wir werden dennoch im § 14 darauf hinweisen, daß dem englischen Recht gemäß die legale Steuerumgehung sowohl in der Income Tax als auch der Estate Duty breiten Raum findet. Infolgedessen kann die Estate Duty nur insoweit eine kontrollierende Rolle spielen, als sie selbst das besteuerbare Objekt gut umfaßt.

Was die richtige Bewertung des Marktwertes anbelangt, besonders hinsichtlich des Sachvermögens *(„Realities"),* so wurde nach 1909 — also nach Einführung der *Land Duties* — ein wachsender Einfluß dem *„Valuation Office"* (welcher dem Board of

---

[1] A. Victor Tranter: „A more exact check could be made if details of investments were required for each tax."

[2] Siehe Finance Act 1894, Section I, und besonders Alfred Hanson, *„The acts relating to Estate, L. and S. Duties",* London 1925, Seite 8. Hier wird erklärt, daß „the principal value of any property is taken to be its market value at the death". Außerdem wird noch auf folgendes hingewiesen: wenn einem Verstorbenen nur eine teilweise Nutznießung zustand, so richtet man sich bei der Bewertung auch nach dem jährlichen Einkommen (die sogenannte „slice theory").

Inland Revenue attachiert ist) zuerkannt. In wichtigeren und schwierigeren Fällen der Bewertung bedient sich das Valuation Office seiner amtlichen Taxatoren. Die jährlichen „Reports of Inland Revenue" zeigen uns die Zahl der jährlichen Bewertungen für „Estate, usw.-Duties", sowie auch den durchschnittlichen Prozent der Erhöhungen des Wertes des Vermögens, dank dieses Eingreifens. So z. B. im Jahre 1935/36 wurden in England und Schottland 75.841 Bewertungen gemacht, wobei die durchschnittliche Erhöhung des erstangegebenen Wertes 5,27 Prozent war.

Wenn man wohl behaupten könnte, daß durch ihre Auffälligkeit und durch ihre immer vollkommenere Bewertung[1] das Sachvermögen nur im Falle der legalen Steuerumgehung von der Estate Duty unerfaßt bliebe, so gestaltet sich das Problem des beweglichen Vermögens anders. Im nächsten Paragraph wollen wir nunmehr beweisen, daß die große Anzahl der Schenkungen „inter vivos" die Vorteile der Estate Duty als Kontrollsteuer schwächt.

Schließlich müssen wir der Kontrolle der Inkome Tax durch die Estate Duty, — ebenso, wie es bei der entgegengesetzten Kontrolle der Fall ist — zwei wichtige Mängel zuschreiben: Erstens, daß sie im Durchschnitt nur alle 33 Jahre, nämlich nur gelegentlich eines Todesfalles, zur Geltung kommt. Zweitens, daß sie das Einkommen der „juristischen Personen" nicht kontrolliert, da die Estate Duty überhaupt nur physische Personen trifft.

§ 13. Im Jahre 1885 wurde in Engand durch das „Custom and Inland Revenue Act 1885" die „Corporation Duty" eingeführt, die mit einem milden Satz jährlich und ausschließlich das Vermögen der „juristischen Personen" trifft: aus dem sehr einfachen Grunde, da jenes Vermögen nicht der Erbschaftssteuer unterliegt.

Diese Abgabe der Toten Hand (Äquivalentsteuer) ist aber bei

[1] Tranter, op. Cit., Seite 95.

weitem nicht allgemein angelegt: sie trifft zwar alle nicht inkorporierten Gesellschaften, Genossenschaften und Treuhändergesellschaften (Trustees), deren Vermögen nicht Objekt der Vermächtnis- oder Erbfolgesteuer bilden kann; steuerfrei jedoch bleibt das staatliche Vermögen, sowie auch das allgemeinen, öffentlichen und kommunalen, religiösen, wohltätigen Zwecken, als auch Interessen der Erziehung, Wissenschaft oder Kunst dient; Vermögen der Friendly Societies, Sparkassen; *und was uns am meisten interessiert, Vermögen der Handelsgesellschaften oder jener Gesellschaften, deren Kapital* (in Aktien, Stocks usw.) geteilt ist, so daß es das Objekt der Death Duties bilden kann.[1]

Die Nichtallgemeinheit der Steuer erklärt uns, warum ihr Aufkommen ein sehr geringes ist: ihr durchschnittlicher Ertrag in den Jahren 1933—1934, 1934—1935 und 1935—1936 war von nur 96.500 Pfund Sterling, gegenüber dem durchschnittlichen Ertrag von 75,072.000 der Estate Duty, also fast 800 mal weniger. Die entsprechende französische Steuer der Toten Hand ist verhältnismäßig viel ergiebiger: ihr Aufkommen war im Jahre 1932 nur 9,4 mal kleiner und 1931 nur 10 mal kleiner als dasjenige der französischen Erbschaftssteuer.[2]

Vom Standpunkt der Gleichstellung der persönlichen Unternehmungen — inbegriffen die partnerships — mit den Kapitalgesellschaften (Private and Public companies) glauben wir, daß diese Exemption von der Corporation Duty einen Vorteil für die letzteren bildet. Tatsächlich sind die persönlichen Unternehmungen der Estate Duty unterworfen und bei Veranlagung dieser wird der Verkehrswert der gesamten Anlagen und sonstigen Investitionen des Unternehmens in Berechnung genommen. Bei

---

[1] Mitchell B. Caroll: *Taxation of Business in Great Britain.* Washington 1928, Seite 78, und G. Schanz, Artikel *„Erbschaftssteuern"* in dem Handwörterbuch der Staatswissenschaften.

[2] Im Jahre 1931 203 Mill. Franken gegenüber von 2220 Mill. und 1932 211 Mill. gegenüber 1979 Mill. Franken. — Statistisches Jahrbuch 1934, Seite 236.

Veranlagung der Aktien (Shares, Stocks) wird für die Death Duties ebenfalls der Verkehrswert abgeschätzt; dennoch ist im allgemeinen dieser hauptsächlich von der Höhe der ausgeschütteten Dividende abhängig, ohne daß die offenen oder stillen Reserven der Gesellschaft wesentlich den Wert beeinflußen und infolgedessen zu einer aufrichtigen Bewertung führen.

Daß die Besteuerung der Aktien oder der „Stocks" *nicht mit der Besteuerung des Vermögens der Gesellschaft äquivalieren kann,* geht aus noch ganz anderen Gründen hervor: Die Wertpapiere eignen sich zu heimlichen Schenkungen *„inter vivos"*, die also von vorne herein von der Erbschaftssteuer sich entziehen.[1] Das „Committee on National Debt and Taxation" von 1927 kam §1622 seines „Reports" gemäß zu folgender Schlußfolgerung: „The deliberate legal avoidance of (estate) duty takes many forms and we do not think that it could be satisfactory checked by any simple measure. The most obvious form of avoidance is through *gifts inter vivos,* which escape duty under the present law, unless they have been made by the testator within three years of his death". Verschiedene Zeugen haben vor der Royal Commission on the Income Tax [2] von 1920 als auch vor dem „Committee" von 1927 darauf hingewiesen, daß eine der Erklärungen der großen Neigung in England für Umwandlung der persönlichen Unternehmungen in private und public companies gerade in der Möglichkeit, den Death Duties auszuweichen,[3] gesucht werden muß.

* *
*

[1] Stamp, op. cit., Seite 166; Huph Dalton, Principles, Seite 138, besonders aber Tranter, Seiten 75—77 und Seite 96.

[2] Antwort 8282 in den „Minutes of Evidence", 1920: Mr. William Cash seitens des Institute of Chartered Accountants: „. . . Evasion by legal means to escape incidence of high taxation is continually going on and is increasing: gifts ‚inter vivos', family Settlements, state trusts and formation of private companies."

[3] „Minutes of Evidence", Colwyn Committee, S. 10, Frage: *How far do the Death Duties involve a destruction of capital?* Antwort von Felix Schuster: *„This form of taxation has been very instrumental in the turning of private businesses . . . into public joint stock companies."*

Außer diesem letzten fiskalischen Vorteil erfreuten sich bis kurzhin in England die companies — und besonders die *private companies* — eines weiteren Vorteils, nämlich dessen, die Surtax zu umgehen, und zwar durch Anhäufung von Reserven und Genehmigung von zinslosen Darlehen an die wichtigsten Aktionäre.[1] Sect. 21 des Finance Acts 1922 und besonders Sect. 31 und 32 des Finance Acts 1927 unterwarfen zwar der Surtax die in übertriebener Weise angehäuften Reserven derjenigen Companies, in welchen weniger als 25 % des Stimmrechtes im Besitz des großen Publikums ist und deren Aktien nicht jährlich an dem Stock Exchange quotiert sind.[2] Dennoch macht der unallgemeine Charakter dieser Maßregel und ihre ziemlich schwere Durchführbarkeit, daß die private companies noch immer gegenüber den der Surtax unterworfenen Partnerships und Einzelunternehmer bevorzugt sind, *so daß der Vorteil der Befreiung von der Estate Duty nicht der einzige ist.*

Wir sind wohl nicht der Meinung Sir Felix Schusters, daß man prinzipiell die Verbreitung der Aktiengesellschaften einschränken müßte,[3] trotzdem glauben wir jedoch, daß es *irreführend* wirken kann, diese Verbreitung durch fiskalische Vorteile zu fördern. Gerade in dem Vorteile, daß es in England keine zweite Steuer gibt, welche die Aktiengesellschaft betrifft — und gewissermaßen neben der Income Tax die Rolle der deutschen Vermögenssteuer inne hätte — liegt meiner Meinung gemäß die Erklärung, warum die legale Steuerumgehung durch Gründung von Gesellschaften dort zu Lande so verbreitet ist.

---

[1] In der Sitzung vom 4. Juli 1927 des Unterhauses brachte der damalige Finanzminister vier interessante Beispiele der Weise, wie die private companies Darlehen an die wichtigsten Aktionäre genehmigten. (Hansard, Vol. 206, S. 891.)

[2] Vor 1927 beschränkte sich diese Maßregel auf die Companies mit weniger als 50 Aktionären. Konstam, *Income Tax,* S. 324—327, 556, 593, 617, Cecil Newport, *Limited Companies and Surtax,* London 1929, und Tolley, *Surtax and Companies Surtax,* London 1936.

[3] Siehe auch seinen älteren Aufsatz: *„Are the Death Duties an economically sound form of Taxation"* in „The Nineteenth Century and After", 1909,

Was die Veranlagung der Corporation Duty anbetrifft, so wird als Bemessungsgrundlage nicht der Verkehrswert, sondern die „net annual value of income or profits", sowohl der Sach- als auch der beweglichen Vermögen, also der reine Ertrag genommen. Diesem wird ein Steuersatz von 5 % auferlegt.

Es handelt sich also um eine Belastung des Vermögens[1] mit etwa 0,2 %.

Was die kontrollierenden Möglichkeiten dieser Besteuerung gegenüber der Einkommensteuer anbelangt, bemerken wir, daß sie bei den heutigen Veranlagungsmaßregeln *sehr gering sind.* In Wirklichkeit wird der Verkehrswert, der Anschaffungswert oder Herstellungswert vollständig von der Bewertung des Vermögens ferngehalten. Eine kontrollierende Wertverkoppelung ist also nicht vorhanden und, falls der Mietwert oder der reine Ertrag unrichtig geschätzt oder angegeben wird, so zieht diese Unrichtigkeit diejenige der Veranlagung der Corporation Duty nach sich. Die englische Durchführung dieser Steuer entspricht also nicht dem in Kapitel VI, § 5, von uns theoretisch angezeigten Desiderata.

§ 14. In seinem schon erwähnten Werke spricht Stamp nur von der entgegengesetzten Kontrolle, also nur von der Kontrolle der Nachlaßsteuer durch die Einkommensteuer: „Estate Duty returns are checked to some extend by these parts of the prior income tax returns which were not readily open to evasion".[2] Obwohl Stamp nicht mit besonderer Begeisterung von dieser

---

Vol. 66, S. 7 und ff. F. Schuster erklärte damals, eine kleine jährliche Steuer auf das Vermögen der Erbschaftssteuer vorzuziehen.

Das *Committee* von 1927, mit den Ansichten Prof. Pigou, Keynes und Dalton einig, hat eine „Capital Levy" empfohlen. Da es sich aber nicht um eine jährliche, sondern um eine einmalige Vermögenssteuer handelte, hätte diese nicht die Funktion einer Kontrollsteuer haben können.

[1] Bei einer Rentabilität des Vermögens von 4 %.

[2] Josiah Stamp, a. a. O., S. 120.

Kontrolle spricht, bringt uns Tranter ein neues Argument zu ihrer Verteidigung: Die Gewißheit, daß die Steuerbehörde die Möglichkeit hat, die Richtigkeit des „Estate Duty Affidavit" durch Vergleich mit der jährlichen Income Tax und besonders mit den Sur-Tax-Erklärungen zu prüfen, wirkt als Abschreckungsmittel.

Zwar müssen wir betonen, daß der Vergleich mit der Sur-Tax-Erklärung in der Hauptsache — derjenige mit der Income Tax dagegen fast nur mit der Schedula A und D — in Frage kommt, da *überhaupt 70 % der Income Tax* durch Abzug an der Quelle, also nicht mittels Deklaration, aufkommt (siehe Kapitel V, § 8).

Was das landwirtschaftliche Eigentum betrifft, so war zwar durch Sektion 7 des F. A. 1894 bestimmt, daß ein Vergeich mit der „annual value" (Mietwert), der unter der Schedula A veranlagt wird, notwendig sei: der veranlagte *„principal value"* (Marktwert) konnte ja in der Regel nicht größer sein als das Fünfundzwanzigfache des Mietwertes. Ein Indiz dafür, daß sich der englische Fiskus um einen Vergleich zwischen der Schedula A und dem hinterlassenen Vermögen kümmert, ist aus der jährlichen Statistik der Estate Duty zu ersehen. Diese Statistik, welche 17—18 Seiten der „annual reports of the Inland Revenue" ausfüllt, analysiert in der Tabelle 15[1] das Sachvermögen (Realty), welches im vorhergehenden Jahre zur Estate-Duty-Besteuerung kam und stellt ihm bei dieser Gelegenheit die Jahresrohmiete (gros annual value, respektive rental value) gegenüber, welche gemäß der Schedula A besteuert wurde. Das scheint ein Zeichen zu sein, daß man bei den Bewertungen für die Estate Duty auch über den Ertrag sich erkundigt.

Der aus dem Ertrag sich ergebende Wert des landwirtschaftlichen Besitzes ist aber nicht bindend. Denn wenn das „Valuation Office" feststellen kann, daß der *„principal* value" (Marktwert) Aussichten zur Steigerung aufweist, so kehrt man zum

[1] Siehe z. B. den Seventy-ninth- und Eightieth-Report, S. 16—33.

Grundsatz der Bewertung nach dem Marktwert zurück.[1] Somit ist die Bewertung bei der Estate Duty genauer, aber zugleich auch für den Steuerpflichtigen *strenger* als bei der Corporation Duty. Da die landwirtschaftlichen Güter meist physischen Personen, die gewerblichen Betriebe dagegen meist den Körperschaften gehören, *so scheint die Ansicht, welche auch Professor Gaston Jèze hervorhebt,*[2] daß in England die ersten gegenüber den letzten benachteiligt sind, berechtigt zu sein.

Andererseits, da in England die Steuerdeklaration für die Surtax im allgemeinen aufrichtig gemacht wird,[3] hat, wie wir glauben, diese Aufrichtigkeit einen großen Einfluß auf das Estate Duty Affidavit.

Wir betonen jedoch, daß man mit dieser Aufrichtigkeit unserer Meinung gemäß nur bei der gewöhnlichen Steuerhinterziehung *keinesfalls jedoch bei der legalen Steuerumgehung rechnen kann;* so sind z. B. den englischen Rechtssprechungen gemäß[4] die von einer Aktiengesellschaft unentgeltlich verteilten Aktien (bonus shares) oder Obligationen (bonus debentures) als „accretion of capital" und nicht als Einkommen anzusehen. Da also die entsprechenden Einkünfte nicht der Sur-Tax unterworfen sind, sind sie demnach in der Deklaration nicht anzugeben. Infolgedessen kann die Sur-Tax-Erklärung in vorliegendem Falle keine vollkommen kontrollierende Rolle spielen. Anders gesagt, da die legale Steuerumgehung — gleichviel, ob es sich um die

---

[1] Das Fünfundzwanzigfache des Mietwertes des landwirtschaftlichen Besitztums ist nur dort angewendet, wo „no part of the principal value is due to the expectation of an increased income from such property". (Hanson, Estate Duty, S. 134.)

[2] Gaston Jèze, *Cours de Finances Publiques* (1935—1936), Paris 1936, S. 245.

[3] *Inwieweit die rücksichtslose Strenge des englischen Fiskus im Verlaufe der Jahre zu dieser Aufrichtigkeit Veranlassung gab, ist aus dem Kapitel V, §§ 8—10 zu entnehmen.*

[4] Report 1920, § 575. Minutes of Evidence 1919, Frage 14, 391. Konstam, S. 314 und 315.

Income Tax oder die Estate Duty handelt — in England genehmigt und deswegen ziemlich verbreitet ist, so entsteht folgende Frage: Können trotz der förmlich richtigen Income-Tax- und Super-Tax-Erklärung die durch legale Steuerumgehung angehäuften Einkommen zur Estate Duty herangezogen werden?

Wir glauben, daß wir hier mit einer negativen Antwort rechnen müssen, und zwar aus dem Grunde, weil bei der Erbschaftssteuer die Veranlagung *erst nach sehr langen Zeitabschnitten erfolgt,* inzwischen also das angehäufte Einkommen in unbesteuerbares Vermögen umgewandelt sein kann, z. B. durch heimliche Ausfuhr der Wertpapiere und Schenkungen, „inter vivos", oder in Vermögen, das *dank der legalen Steuerumgehung* von den Death Duties nicht angegriffen wird.

Eine ausführliche Beschreibung der „legal evasion" ist bei Tranter, Seite 72—87, gegeben. Bei dieser Gelegenheit sagt Tranter dann auf Seite 85: „Thus the judiciary recognizes legal evasion as a means which is open to the subject to adopt if so minded in order to escape from taxation."

Konstam, a. a. O., Seite 10 der Ausgabe von 1929, gibt uns aus einer Rechtsprechung folgende Worte des Richters Farwell: „A man is perfectly entitled, if he can, to avoid the payment of duty by disposing of his property in any way not forbidden by the Act. The argument, that his motive is to escape duty appears to me wholly irrevelant, because a man ist perfectly justified in avoiding and escaping the duty, which will arise in the future, but which has not yet attached to any property which he possesses." Konstam fügt noch hinzu: „These words were spoken of estate duty, but they are equally true of Income Tax."

Übrigens bestätigte Lord Summer im Jahre 1926 den bereits angeführten Grundsatz im englischen Oberhaus durch folgende Rechtsprechung: „Die höchsten Autoritäten haben immer angenommen, daß der Untertan das Recht hat, seine Angelegenheiten so zu regeln, um die von der Krone festgesetzten Steuern nicht bezahlen zu müssen, insoferne er das rechtmäßig tun kann, das heißt: in den Grenzen der

Gesetze" (Inland Revenue versus Fishers Executors. 10. Tax Cases, S. 708).[1]

Sections 34—38 des Finance-Acts 1930 und Sections 47—49 des Finance-Acts 1938 beschäftigen sich mit der Beseitigung einiger Formen der Steuerumgehung betreffend die Estate Duty. Da aber der Gesetzgeber nicht alle neuen Kombinationen, die der Steuerpflichtige zwecks Steuerumgehung erfindet, voraussehen kann, wurde die Frage erhoben, ob eine Satzung, die die Steuerumgehung als allgemein unwirksam macht, nicht zweckentsprechender wäre.

Für die Beseitigung des Grundsatzes der „legalen Steuerumgehung" sprach sich in der Sitzung vom 26. April 1938 der Unterkammer der Abgeordnete *Thurtle* aus, indem er behauptete, daß: *„a citizen who successfully obtains exemption from given taxation on some point of law may yet be compelled to pay on the ground that it is equitable, if not legal, that he should pay."* Und weiter: *„it is the only really effective way of stoping tax evasion"* (Parlamentary Debates, House of Commons, Vol. 335, No. 97, S. 25).

§ 15. Wenn wir auch im großen und ganzen die Kontrolle der Income Tax durch die Estate Duty und besonders die entgegengesetzte Kontrolle für sehr nützlich halten, so können wir sie dennoch nicht als Vorbild ansehen. Erstens, weil es unvermeidlich ist, daß die Nachlaßsteuer für physische Personen

[1] Ein ähnlicher Standpunkt wurde schon längst (1849) von der französischen Jurisprudenz eingenommen. Prof. Gaston Jèze zitiert folgende Thesis: *„on y est dans la legalité irréprochable* lorsque l'on fait ce qui n'est pas défendu, quelque soit le motif pour lequel on l'a fait." Prof. Jèze fügt hinzu, daß der französischen Gesetzgebung gemäß der Grundsatz der legalen Steuerumgehung heute noch gültig ist. *Cours de Finances Publiques* (1935—1936), Paris 1936, S. 83 und 84.

Auch Camille Rosier hat im Aufsatz *„La fraude fiscale légale et la jurisprudence"* (Revue des Contributions, Oct. 1929) dem Problem Aufmerksamkeit geschenkt, indem er eine Zusammenfassung von Zitaten aus Dalloz, Pillon, Desbois, usw. bringt.

durchschnittlich nur alle 33 Jahre fällig wird, so daß also die Kontrolle gewöhnlich sehr spät eintritt. Wenn wir behaupten, daß durchschnittlich der Abstand zwischen zwei Erbschaftssteuerdeklarationen 33 Jahre ist, erscheint die angeführte Zahl eher zu niedrig als zu hoch gegriffen. In der Tat wurde ja der Abstand zwischen dem Tode der Väter und der Söhne — die sogenannte Generationsdauer — für das vorherige Jahrhundert zwischen 33—34 Jahren berechnet.[1] Da inzwischen die mittlere Lebenserwartung in allen Ländern gewachsen ist,[2] so hat sich wahrscheinlich auch in England der Sterbeabstand und somit die Generationsdauer verlängert.

Zweitens ist der Vergleich der beiden Steuerdeklarationen zu Kontrollzwecken nicht als vorbildlich zu betrachten, weil infolge der Duldung der legalen Steuerumgehung die Sur-Tax-Deklarationen bisweilen ungenügend aufschlußreich sind.

Ein dritter, ebenfalls wesentlicher Grund ist, daß bei der Estate Duty das Vermögen der juristischen Personen unbeachtet bleibt, bei der Corporation Duty nur ein sehr geringer Teil dieses Vermögens veranlagt wird und jedenfalls in einer derartigen Weise, daß eine Kontrolle der Income Tax gegenüber unmöglich wird.

Im allgemeinen glauben wir, daß die Kontrolle zwischen der Einkommen- und Nachlaßsteuer unvollkommen und außerdem auch schwieriger als die gegenseitige Kontrolle der Einkommen- und der *jährlichen Vermögenssteuer* ist.

Wir haben hingegen in den Paragraphen 2—10 betont, daß das englische Steuerwesen uns zwei andere, *fast vollkommene* Kontrollsteuerpaare bietet. Dasjenige, welches zwischen der

---

[1] Prof. W. Winkler, *Gesellschaftsstatistik*, Berlin 1933, S. 111, wo die Forschungen Levasseurs und De Fovilles angeführt sind.

[2] Die mittlere Lebenserwartung der Männer war 1871 in England 40,4 Jahre und ist 1932 auf 58,7 Jahre gestiegen; für die Frauen waren die Ziffern 43,5 bzw. 62,8 Jahre. (*Statistical Abstract of the United Kingdom*, 1934 und 1937.)

Excess Profits Duty und der Income Tax sich geltend machte, gehört jetzt der Vergangenheit an und war, glauben wir, eher dem Zufall zu verdanken.

Das wichtigste Beispiel ist jüngerer Herkunft und besteht heute noch in Wertverkoppelungen zwischen den Schedulen A und D der Income Tax. Wie wir in § 4 andeuteten, glauben wir, daß diese musterhaften Bindungen einer *zielbewußten* und *spitzfindigen Kombination* der englischen Steuerbehörde zu verdanken sind. Deswegen haben wir es auch für nötig gehalten, dieser Kontrollmöglichkeit gleich anfangs eine größere Aufmerksamkeit zu schenken.

I.

Anhang zum § 3 des II. Kapitels

Text der Section 15 des Finance Act 1937

Allowance for depreciation of mills, factories etc.

Sect. 15 — 1. In computing for any year of assessement the amount of profits or gains arising or accruing from any Trade the profits of which are chargeable to tax under Case I of Sched. D, there schall be allowed a deduction of an amount hereafter provided in respect of the depreciation of any premises being mills, factories or other similar premises, wherewer situate, which, during the period of computation, are owned by the person carrying on the trade and occupied by him for the purposes thereof.

2. Where the premises

a) are assessable to tax under N 1 of Sched. A; and

b) do not consist of or comprise electricity works and brickworks; the amount of the deduction to be allowed under this section shall be an amount equal to the repairs allowance of the premises, *or an amount equal* to the appro- ever *is the less;* and for the purposes of this subsection priate fraction of the rating value of the premises, *which*- the appropriate fraction of the rating value shall be taken

to be, in the case of premises, situate in the administrative county of London or in Scotland, one sixth and, in the case of other premises, one fifth of the rating value.

3. Where the premises

a) are not assessable to tax under N 1 of Schedula A, or

b) consist of or comprise electricity works brickworks;

the amount of the deduction to be allowed under this section shall be an amount equal to one percent of the actual cost to the person carrying on the trade of any building (including the site thereof) which forms part of the premises . . .

. . . . . .

5. A person occupying any premises as the tenant thereof shall be treaded for the purposes of this section as if he, were the owner thereof if, under the covenants to repair contained in the lease or agreement by virtue of which he occupies the premises, the whole of the burden of any depreciation of the premises falls upon him.

6. For the purpose of this section . . .

c) the expression „rating value" in relation to any premises, means:

I. in the case of premises situate in England outside the administrative county of London, the net annual value of the premises as appearing in the valuation list for the time being in force under the Rating and Valuation Act 1925;

II. in the case of premises situate in the administrative county of London, the gross annual value of premises as appearing in the valuation list for time being in force under the Valuation (Metropolis) Act 1869; . . .

d) the expression „repairs allowance", in relation to any premises, means the reduction authorised in respect of the premises for the purpose of Rule 7 of No. V of Schedula A.

7. The proviso to paragraph (2) of Rule 5 of the rules applicable to Cases I and II of Schedula D, and section eighteen of the F. A. 1919, shall cease to have effect.

II.

Anhang zu § 7

Verteidigung der Genehmigung seitens des Fiskus der buchhalterischen Abschreibungsmethode

Antwort eines französischen „inspecteur principal" vom 2. Juni 1938

. . . S'il s'agit d'une construction nouvelle, il faudra majorer le montant des factures. Si c'est une société importante, sérieuse, cela ne peut se faire. Dans une entreprise privée, il faut la complicité du comptable, ce qui peut être très dangereux. Ajoutons que des recoupements (de plus en plus nombreux dans la pratique) peuvent être effectués chez les fournisseurs ou les constructeurs lors de la vérification de leurs propres comptabilités, et, ici le danger et encore plus grand.

Calculer l'amortissement sur des immobilisations déja amortis peut se faire, mais de plus en plus, le Service revoit les amortissements en les practiquant, non pas a 5 % par exemple, mais en 20 ans. Le tableau suivant montre que cette fraude ne peut plus actuellement se practiquer:

	Valeur au 31-12-1930 1,000.000	Valeur au 31-12-31 en plus: 200.000	Valeur au 31-12-32 en plus: néant	Valeur au 31-12-33 en plus: 300.000	Valeur en plus jusqu'en 1953 néant	Amortissement total annuell
1930	50.000	—	—	—	—	50.000
1931	50.000	10.000	—	—	—	60.000
1932	50.000	10.000	—	—	—	60.000
1933	50.000	10.000	—	15.000	—	75.000
etc.	etc.	etc.	etc.	etc.	etc.	etc.
1949	50.000	10.000	—	15.000	—	75.000
1950	—	10.000	—	15.000	—	25.000
1951	—	—	—	15.000	—	15.000
1952	—	—	—	15.000	—	15.000
1953	—	—	—	—	—	—

Je doit ajouter également que depuis 1935 la différence entre le prix de vente des immobilisations et leur valeur comptable, ammortissements déduits, constitue — en principe — un bénéfice et que ce dernier sera d'autant plus élevé que les amortissements practiqués auront été plus élevés . . .

KAPITEL III

Kontrollsteuern im Deutschen Reiche

I.

ALLGEMEINES

„Es bleiben daher . . . nur zwei technische Mittel: Steuerabzug . . . sowie Kontrolle der Einkommensteuer durch „flankierende" Vermögenssteuern."

F. Terhalle.

§ 1. In der deutschen Steuerliteratur scheint sich der Gedanke der Kontrollsteuern später kristallisiert zu haben als in der englischen. Jedenfalls finden wir den Begriff der *automatischen* Kontrolle erst in einem jüngsten Buch Professors Terhalle. In der 1930 veröffentlichten *„Finanzwissenschaft"* äußert sich S. 155 letzerer folgendermaßen: „Die verschiedenen Deklarationen für Einkommen-, Vermögens- und Erbschaftssteuern ermöglichen eine gewisse gegenseitige, fast „automatische" Kontrolle, wenn das bezügliche Material ausgetauscht wird."

Wir glauben, daß als erstes Beispiel deutscher, und vielleicht auch sonstiger moderner entwicklungsfähiger Kontrollsteuerpaare die gegenseitige Kontrolle zwischen der Vermögen- und Einkommensteuer unsere Aufmerksamkeit fesseln muß. Als zweites Problem wollen wir demnächst untersuchen, inwieferne die „Einheitswerte" eine gegen die Steuerhinterziehung gerichtete Wertverkoppelung zwischen der Einkommensteuer einerseits, der Erbschafts- und Grunderwerbssteuer

andererseits bilden können. Mit der Kontrolle, welche die nach spezifisch deutschem System eingerichtete Umsatzsteuer über die Einkommensteuer ausübt, werden wir uns ebenfalls beschäftigen. Fangen wir nun mit dem ersten Beispiel an.

* * *

Als im Jahre 1893 der preußische Finanzminister Miquel die damals schlicht „Ergänzungssteuer" genannte als „Anhängsel" der Einkommensteuer[1] zur Durchführung brachte, errichtete er unmerklich die Grundlage für die Funktion zweier wichtiger zangenartigen Kontrollsteuern. Diese Funktion hat sich bei der heute geltenden Reichseinkommensteuer und nominellen Reichsvermögenssteuer weiter entwickelt.

Wir wollen erst später *französische Meinungen* heranziehen, die die Richtigkeit der obigen Anschauung unterstützen. Wir wollen jetzt nur darauf hinweisen, daß diese gegenseitige Kontrolle anfangs unauffällig war, besonders aus folgenden zwei Gründen:

1. Der relativ niedrige Satz der preußischen Ergänzungssteuer. In Wirklichkeit war der damalige 0,5 ‰-Satz der Besteuerung des Vermögens — der bei einem mit 5 % verzinslichen Vermögen eine Besteuerung des Einkommens mit 1 % bedeutete[2] — *zehnmal* niedriger als der heutige Normalsatz von 5 ‰.[3]

2. Die preußische nominelle Steuer beschränkte sich auf „natürliche Personen".

Die Folgen dieser zwei Eigentümlichkeiten waren:

---

[1] Walter Lotz, *Finanzwissenschaft,* Tübingen 1930, S. 529, und Fritz Terhalle, *Finanzwissenschaft,* S. 327—333.

[2] Fritz Terhalle, ebenda, S. 332.

[3] Terhalle, ebenda, S. 333, und derselbe: *„Leitfaden der deutschen Finanzpolitik",* München 1936, S. 120.

1. Die von der Einkommensteuer nicht erfaßten oder gar hinterzogenen Einkünfte — infolge ihrer Akkumulation erst nachträglich durch die nominelle Vermögenssteuer besteuert — waren einem Steuersatz unterworfen, der eine zu milde Ausgleichbelastung bedeutete.

2. Die nicht ausgeschütteten Gewinne der von der Vermögenssteuer entlasteten juristischen Personen — Gewinne, deren Besteuerung durch die Einkommensteuer bedeutende Schwierigkeiten nach sich zieht — gaben die Möglichkeit einer unkontrollierbaren Thesaurierung.

Sehen wir ab von den weniger wichtigen, in den Jahren 1920—1922 eingetretenen Abänderungen der deutschen Einkommensteuer und Vermögenssteuer, und wenden wir uns den beträchtlichen Umgestaltungen (Abänderungen) von 1925 und besonders denen vom 16. Oktober 1934 zu.

Gemäß diesen Abänderungen wollen wir hier zunächst kurz diejenigen Merkmale zusammenfassen, die *für eine kontrollierende Funktion der zwei Steuern wichtig sind.*

§ 2. A. Das Reichseinkommensteuergesetz von 1934,[1] — dem schon 1920 festgesetzten Grundsatz folgend — ist nur auf physische Personen anwendbar. Die juristischen Personen dagegen sind der Körperschaftssteuer unterworfen, deren wesentlicher Unterschied von der erstgenannten bis Juli 1938 darin bestand, daß sie proportional und nicht progressiv war.

B. Der für beide dieser Einkommensteuerarten geltende Gewinnbegriff für Gewerbebetriebe weicht stark von der Quellentheorie ab und bedeutet eine Annäherung an den Schanzschen

---

[1] Für de Kommentierung der Steuergesetzgebung vom 16. Oktober 1934 benutzen wir die sehr übersichtliche und mit klaren Einführungen begleitete Ausgabe: *„Die neuen Steuergesetze"* von Fritz Reinhardt, Staatssekretär im Reichsfinanzministerium. Industrieverlag Spaeth & Linde, Berlin 1934.

Begriff des Reinvermögenzuwachses.[1] Der § 4 des Einkommensteuergesetzes von 1934 definiert ihn wie folgt:

„Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Der Wert des Grund und Bodens, der zum Anlagevermögen gehört, bleibt außer Ansatz."

Dieser Gewinnbegriff bedeutet für buchführende Kaufleute einen Bestandsvergleich zwischen den beiden Betriebsvermögen nach Ablauf eines Jahres, mit Ausnahme jedoch des zum Anlagekapitalsgehörigen Grund und Bodens, sowie auch des Erlöses von Veräußerungen von Grund und Boden, beides Werte, die außer Betracht bleiben.[2]

Dieser Gewinnbegriff ist viel zusammenfassender als derjenige, welcher in dem weitaus größten Teil der europäischen Einkommensteuergesetzgebungen zu finden ist.[3] Dort wird ja nur von dem die Ausgaben übersteigenden Teil des Einkommens gesprochen; im Falle des teilweisen oder gänzlichen Verkaufs der gewerblichen Wirtschaftsgüter wird der realisierte Mehrwert (capital accretion) nicht hinzugezogen und außerdem blei-

---

[1] Lotz, a. a. O., Seite 491. — Der allzuweit gefaßte Schanzsche Begriff war nur in den Jahren 1920—1925 geltend.

[2] Fritz Reinhardt, a. a. O., Seite 76 und 78, und Terhalle, *Leitfaden der deutschen Finanzpolitik, Seite 102.*

Siehe auch den Aufsatz: *„Der Übergang zum Betriebsvermögensvergleich und seine Auswirkungen auf die Einkommensteuer"* von Obersteuerinsperktor Theis. Deutsche Steuer-Zeitung, 4. Juli 1936.

[3] Bezüglich England und Italien vergleiche A. Hoffmann: *„Die Besteuerung des Gewinnes der kaufmännischen Unternehmung im Ausland"*, Leipzig, 1934, Seite 31 und 146. Frankreich ist erst 1934 von der „thèse du compte d'exploitation" zur „thèse du bilan" übergegangen (ebenda, Seite 87); erst seit 1934 hat sich also der französische Gewinnbegriff dem deutschen genähert.

ben manche unperiodischen Spekulationsgewinne (causal profits) unbeachtet.

Obwohl auch der deutsche Gewinnbegriff nicht vollständig den Unterschied des Vermögensbestandes in zwei verschiedenen Epochen erfaßt, nähert er sich dennoch diesem Verfahren. *Und somit bildet er, von unserem Standpunkt der Verkoppelungsmöglichkeiten der Werte gesehen, ein wichtiges Kontrollmittel durch Vergleich der für die zwei Steuern überreichten Deklarationen.*

C. Bezüglich der Bewertungen enthielt die Einkommensteuer von 1925 eine Eigentümlichkeit, welche für unsere These von der größten Wichtigkeit ist. Für die buchführenden Kaufleute stellte § 19 des erwähnten Steuergesetzes den gemeinen Wert als Bewertungsmaßstab für die Gegenstände des Betriebsvermögens auf. Die Werte der kaufmännischen Bilanz (Anschaffungs- oder Herstellungskosten) wurden also nicht beachtet. Vielmehr fügte § 108, Absatz 2, hinzu, daß die gleichen Gegenstände oder Anlagen mit keinem höheren Wert angesetzt werden dürfen, als bei der Veranlagung zur Vermögenssteuer für das Kalenderjahr 1925. Wir werden öfters Gelegenheit haben auf diese Eigentümlichkeit zurückzugreifen, da die Höhe der Bewertungen einen entscheidenden Einfluß hat auf die Art und Weise, wie man die Abschreibungen für Abnutzungen gebrauchen oder — zwecks Steuerhinterziehung — mißbrauchen kann.

D. Die von juristischen Personen ausgeschütteten Gewinne, d. h. Dividenden, Vergütungen usw. werden, nachdem sie schon durch die Körperschaftssteuer getroffen waren, auch bei den „physischen Personen" besteuert, die sie beziehen.

Es handelt sich also um eine Doppelbesteuerung,[1] der man auch bei der französischen Einkommensteuer begegnet, die

[1] Terhalle, *Finanzwissenschaft*, Seite 297, und H. Laufenburger, *L'impôt sur le revenu des sociétés commerciales*, Straßburg, 1926, Seite 87.

aber im englischen, amerikanischen und rumänischen Steuerrecht vermieden ist.

E. Die deutsche Einkommensteuer ist eine synthetische, progressive Steuer. Die Folge dieser Einrichtung ist, daß der Zensit *eine einzige Steuererklärung* für alle seine Einkünfte jährlich vorzulegen hat.

Die deutsche Körperschaftsteuer ist eine proportionale Steuer, welcher auch die Betriebe der Körperschaften des öffentlichen Rechts unterworfen sind.

Der normale Satz dieser letzten Steuer war bis zum 1. April 1936 von 20 %, wurde dann auf 25 % erhöht, ab 1. April 1937 sogar auf 30 %. *Durch das Gesetz vom 25. Juli 1938* (R. G. Bl., I. Seite 952) *ist der Steuersatz für 1938 auf 35 %,* und für 1939 und 1940 auf 40 % erhöht worden; die Erhöhung gilt aber nur für Körperschaften deren Einkommen mehr als 100.000 RM beträgt: sie bringt also den Anfang einer Staffelung mit sich.

Seit Oktober 1934 wurde eine Mindestbesteuerung eingeführt, welcher die Ausschüttungen oder Vergütungen zugrunde gelegt werden, soweit sie mehr als 4 % des Stammkapitals oder des bei der letzten Veranlagung festgestellten Vermögens betragen. Diese Mindestbesteuerung kann, glauben wir, eine dreifache Besteuerung der Dividende oder der Vergütungen als Ergebnis haben.

§ 3. Schon in ihrem Wortlaut vom 10. August 1925 und 22. Mai 1931 war die Reichsvermögensteuer eine nominelle, wiederkehrende Vermögenssteuer, die in der Absicht des Gesetzgebers nicht aus der Substanz des Vermögens aufzubringen war, sondern das fundierte Einkommen voraus belasten sollte.[1] Nebenbei ist aber diese Steuer auch ein Mittel, um ertraglose Vermögen nicht steuerfrei zu lassen.

Die Änderungen von 1934 betreffen vielmehr das Steuersubjekt und viel weniger das Steuerobjekt.

[1] Terhalle, a. a. O., Seite 327.

Das Reichsvermögensteuergesetz vom 16. Oktober 1934 brachte vom Gesichtspunkt der bevölkerungspolitischen und wirtschaftspolitischen Forderungen des Nationalsozialismus epochemachende Umwälzungen, die aber — wie schon erwähnt — meist das Steuersubjekt betreffen.[1]

Der Freibetrag für unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen ist heute wie früher für jedes Familienmitglied je 10.000 RM.

Der frühere, gestaffelte Steuersatz wurde 1934 durch einen einheitlichen in Höhe von 5 von Tausend ersetzt.

Von unserem Standpunkt der eventuellen Wertverkoppelungsmöglichkeiten oder gegenseitigen Kontrolle der Einkommensteuer und der Vermögenssteuer interessiert uns vielmehr das Steuerobjekt, die Bewertungsmethode und der Zeitpunkt der Hauptveranlagung.

Nun wurden diese drei Merkmale, wie schon erwähnt, nicht allzu beträchtlich gegenüber denjenigen von 1925 verändert[2] — jedoch mit Ausnahme der Besteuerung der Aktien, Kuxe und

---

[1] Obwohl diese wichtigen Umwälzungen unsere Streitschrift nicht direkt interessieren, möchten wir ihnen hier doch einen kleinen Raum zu kurzer Übersicht einschalten: Die bevölkerungspolitischen und nationalsozialistischen Postulate wurden realisiert durch Gewährung von Freibeträgen zugunsten der Kinderreichen resp. verheirateten Steuerpflichtigen. Außerdem wurde eine Mindestbesteuerung der Kapitalgesellschaften eingeführt, namentlich von 250 RM für die Aktiengesellschaften und 100 RM bei Gesellschaften m. b. H. Begründung: *„Die kleinen Kapitalgesellschaften sollen veranlaßt werden, die anonyme Form aufzugeben und das Geschäft als Einzelkaufmann oder in Form der Personalgesellschaft fortzuführen."* Fritz Reinhardt, a. a. O., Seite 24.

Überhaupt wurde durch den § 7 des Aktiengesetzes vom 30. Ian. 1937 festgelegt, daß in der Zukunft keine neue Aktiengesellschaft mit einem kleinerem Kapital als 500.000 RM gegründet werden kann.

[2] Das Vermögenssteuergesetz beschäftigt sich viel weniger mit dem besteuerbaren Objekt, als vielmehr das Reichsbewertungsgesetz und vorübergehend auch das „Steueranpassungsgesetz".

Genußscheine, die — wie weiter unten gezeigt sein wird —, schärfer herangezogen wurden.

Prinzipiell wird besteuert — was die natürlichen Personen anbetrifft — das Gesamtvermögen einer unbeschränkt steuerpflichtigen [1] Person, das aus dem inländischen und ausländischen Vermögen besteht, nach Abzug der Schulden [2] (soweit sie nicht schon beim Betriebsvermögen berücksichtigt wurden), aber einschließlich der Rechte, die der Person zustehen.[3] *des vollen Wertes der Aktien oder Anteilscheine, Kuxe oder Geschäftsanteile* [4] und der Eigenwohnung.[5] Ausgenommen wird der mittlere Hausbesitz [6] und der Schmuck, soferne sie nicht zum werbenden Vermögen gehören. *Das werbende Vermögen wird keinesfalls ausgenommen.*

Schmuck und Luxusgegenstände, die nur zur Ausstattung der Wohnung des Steuerpflichtigen gehören, werden nur [7] dann besteuert, wenn ihr gemeiner Wert insgesamt 10.000 RM übersteigt. Kunstgegenstände und Sammlungen werden inbegriffen, wenn ihr gemeiner Wert insgesamt 50.000 RM übersteigt.[8] Personenkraftwagen, Flugzeuge, Motorjachten gehören nicht zum sonstigen besteuerbaren Vermögen.[9]

Die juristischen Personen — soferne sie nur werbendes Vermögen besitzen — werden mit *ihrem Gesamtvermögen be-*

---

[1] Den Unterschied zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen siehe Vermögenssteuergesetz, §§ 1 und 2.

[2] § 74 des Reichsbewertungsgesetzes.

[3] Reichsbewertungsgesetz, § 67, Absatz 4.

[4] Ebenda, § 67, Absatz 3. *Bei Inkrafttreten des Gesetzes von 1934 waren diese nur mit ihrem halben Wert zur Vermögenssteuer herangezogen.* (Reinhardt, Die neuen Steuergesetze, Seite 202.)

[5] Terhalle, Seite 328.

[6] Siehe darüber: Dr. Richard Ahrens, *Vermögenssteuergesetz,* Berlin-Leipzig 1935, Seite 12.

[7] Reichsbewertungsgesetz, § 67, Absatz 10.

[8] Ebenda, Absatz 11.

[9] Ebenda, Absatz 10.

steuert. Dadurch, daß das gesamte Vermögen der Kapitalgesellschaften, und *seit 1934 zugleich der volle Wert* der in Händen der Aktionäre sich befindenden Aktien besteuert wird, besteht seit 1934 eine Doppelbesteuerung des Wertes der Aktien.

Die Bewertungsvorschriften des Reichsbewertungsgesetzes sind sehr minutiös und, wie wir glauben, charakteristisch für das deutsche Steuerrecht. Das angeführte Gesetz unterscheidet mehrere Arten von Werten: den gemeinen Wert, den Ertragswert, den Nennwert, den Kurswert, den Steuerkurswert und den Teilwert. Über die Definition und die Bedeutung einer dieser Begriffe werden wir uns im 3. Teil dieses Kapitels länger auslassen.

II.

Spezielle Verkoppelung der Werte kraft § 108 des Einkommensteuergesetzes von 1925

§ 4. Wir haben im § 2, Absatz C, gezeigt, daß das Einkommensteuergesetz von 1925 — was die Bewertung der abschreibbaren Betriebsanlagen anbelangt — eine Eigentümlichkeit enthielt, die besonders geeignet war für eine zangenartige Wertverkoppelung.

Tatsächlich hatte in der Abteilung VIII (Übergangs- und Schlußvorschriften) des E. St. G. von 1925 der § 104 den folgenden Wortlaut:

„Bei der ersten Veranlagung auf Grund dieses Gesetzes regelt sich in den Fällen, in denen ein Vermögensvergleich stattfindet (§§ 12 und 13) oder in denen Absetzungen für Abnutzungen oder Substanzverringerungen gemacht werden können (§ 16, Absatz 2—4), die Feststellung der Werte (§ 19, Absatz 2, Satz 2) für den Beginn des Steuerabschnitts nach Maßgabe der §§ 105—10."

Der hier erörterte Absatz 3 des § 16 schrieb vor, daß die Absetzungen für Abnutzungen zulässig waren für Maschinen

und sonstiges Betriebsinventar, für gewerbliche, literarische und künstlerische Urheberrechte, *für Gebäude,* Be- und Entwässerungsanlagen und fischereiwirtschaftliche Anlagen.

Doch wie hoch belief sich der Anfangswert für die erstmalige Bilanzaufstellung nach der RM Umstellung von 1924, an dem man die Abschreibungen vornehmen konnte? Bekanntlich wird nach dem Buchführungsprinzip der Anschaffungs- oder Herstellungspreis zugrunde gelegt. Wir haben aber schon darauf hingewiesen (Kapitel II, §§ 7 und 8) und wir weisen weiter unten auch auf die Meinung Prof. H. Großmanns hin, daß das Interesse des Betriebseigentümers dahin geht, einen möglichst hohen Herstellungspreis bei der Inventur anzugeben, um bei der Einkommensteuerveranlagung die höchstmöglichen Abzüge von dem Roheinkommen machen zu können.[1]

Das offensichtliche Interesse der Steuerbehörde hingegen ist, eine Bremse zu schaffen gegen die Tendenz zu hohen abschreibbaren Werten.

Deswegen erließ der Gesetzgeber von 1925 die Bestimmung, daß als abschreibbare Betriebsanlagen nicht die in der Bilanz angezeigten Werte genommen werden dürfen. Vielmehr bestimmte § 108, Absatz 2, daß die Anlagen mit keinem höheren Wert als den bei der Veranlagung zur Vermögenssteuer für das Kalenderjahr 1925 angesetzt werden dürften.[2]

---

[1] *„Hohe Werte führen zu hohen Abschreibungen,* die als Werbungskosten das steuerpflichtige Einkommen stärker mindern, als es bei niederen Abschreibungssätzen der Fall ist." Prof. Dr. Hermann Großmann, *Abschreibung und Steuer.* Berlin 1930. Seite 120.

[2] „Gegenstände des Betriebsvermögens, die an dem für die Vermögensteuer für 1925 maßgebenden Stichtag zum Vermögen des Steuererpflichtigen gehört haben, dürfen ohne Rücksicht darauf, ob sie vor oder nach dem 1. Januar 1924 angeschafft worden sind, mit keinem höheren Wert angesetzt werden, als bei der Veranlagung zur Vermögensteuer für das Kalenderjahr 1925; dies gilt nicht für Anteile an Erwerbsgesellschaften, die bei der Vermögensteuer nur mit der Hälfte des festgesetzten Steuerkurswertes oder ermittelten Verkaufswertes anzusetzen sind."

Diese Maßnahme wurde durch die Entscheidung vom 22. Februar 1928 des Reichsfinanzhofes auch auf die Landwirtschaft angewandt.[1]

Die Vorteile dieser Maßnahme werden nur dann vom Leser richtig gewürdigt werden können, wenn er sich der unerwarteten Excesse erinnert, die wir in Kapitel II, §§ 7 und 8 zeigten, und die dem Mangel einer ähnlichen Bestimmung im französischen und rumänischen Steuersystem zuzuschreiben sind.

Hier wollen wir nur folgende Würdigung Professor Großmanns erwähnen:

„Diese Verkoppelung der steuerlichen Anfangswerte sollte verhindern, daß in die Vermögenssteuer nicht mit zu niederen und in die Einkommensteuer nicht mit zu hohen Werten hereingegangen wurde. Eine solche entgegengesetzte Wertung hätte zur Folge haben können, daß der Steuerpflichtige sich Verwertungsvorteile infolge Bilanzkontinuität für eine Reihe von Jahren zu sichern in der Lage gewesen wäre. Bei der Vermögenssteuer liegen die Vorteile der Unterbewertung auf der Hand. Bei der Einkommensteuer ergeben sie sich . . . daraus, daß hohe Werte zu hohen Abschreibungen führen, die die Werbungskosten des steuerpflichtigen Einkommens stärker mindern, als es bei niederen Abschreibungsbeträgen der Fall ist. Diese, dem Fiskus nachteilige Steuerarbitrage wurde durch die gesetzlich vorgeschriebene Wertbindung verhindert."

§ 5. Wir wollen hier die Art dieser Kontrolle näher analysieren. Die Verknüpfung und Vergleichung der zwei die Besteuerung verschieden beeinflussenden Werte machte sich im gleichen Steuerabschnitt, oft sogar im gleichen Monat geltend. Das Ergebnis dieser Verknüpfung — die Kontrolle — trat also nach kurzer Zeit klar zu Tage. Der Zweck — die Verhinderung einer Steuerumgehung oder einer Steuerhinterziehung — war sofort

---

[1] „Die Verknüpfung der Bewertung für die Vermögenssteuer mit der für die Einkommensteuer muß als Berechnungsvorschrift auch für die Landwirtschaft angewendet werden." Zitiert nach Großmann, ebenda, Seite 128.

erreicht. Wir werden eine derartige Steuerkontrolle eine simultane nennen im Gegensatz zu der viel später sich bemerkbar machenden, die wir als „nachträgliche" bezeichnen wollen. *Wir werden im theoretischen Teil zeigen, daß die simultane eine durchaus präventive Kontrolle,* dagegen die „nachträgliche" eine korrektive Kontrolle darstellt (Kapitel VI, §§ 3, 4, 5 und 6).

Nur möchten wir noch hervorheben, daß eine simultane, d. h. präventive Kontrolle, in der *Art der soeben analysierten, eine sehr viel Zeit und Arbeit ersparende ist.* Hier müssen wir wieder die Ansicht Prof. Großmanns zu Hilfe ziehen, der sich folgendermaßen ausdrückt:

„Der Fiskus hat also mit kluger Vorsicht gearbeitet, vor allem auch in der Richtung, daß er einheitliche und gleiche Werte in die Anfangsbilanzen einsetzen ließ und nicht nur das Deklarationsgeschäft, sondern auch die Nachprüfung der Werte erheblich vereinfachte. Es spricht ohne Zweifel für eine hohe administrative Kultur, wenn die Durchführung von Vorschriften für die unteren Instanzen auf ein Minimum von ausführender Arbeit möglichst einfacher Art beschränkt werden kann. Diese Zeit und Kraft ersparende und Intelligenz nicht engagierende Bewertungsmaßnahme führt zur Schematisierung" . . .[1]

Eine deutlichere Unterstützung unserer These ist kaum möglich. Zugleich finden wir in den vorhergehenden Zeilen die Bestätigung, *daß die besprochene Maßnahme im Jahre 1925 mit zielbewußter Absicht eingeführt wurde, um die Nachprüfung der Werte zu vereinfachen, also um Steuerzuwiderhandlungen zu verhindern.*

Wir setzen diese Behauptung als richtig voraus. Wir bemerken andererseits, daß die 1925 erlassene Verordnung zwecks Verkoppelung der zwei Werte heute nur noch für die neugegründeten Betriebe fiskalisch von Nutzen sein kann.

---

[1] H. Großmann, a. a. O., Seite 120.

III.

Kontrollmöglichkeiten der Einkommensteuer mittels der Vermögenssteuer im Rahmen der Gesetzgebung vom 16. Oktober 1934

§ 6. In der theoretischen Abteilung unserer Arbeit werden wir behaupten, daß eine Kontrolle zwischen der Einkommen- und Vermögenssteuer erfolgreich sein kann bei zwei wichtigen Gelegenheiten: a) falls eine zur Vermögensvergrößerung führende Steuerhinterziehung oder Umgehung der Einkommensteuer vorkommt (Kapitel VI, § 3), b) falls eine Verwechslung oder Verwirrung zwischen den Begriffsbestimmungen der Gegenstände der erwähnten zwei Steuern vorkommt (Kapitel VI, § 6).

Legen wir nun hier dar, wie sich in der Praxis die kontrollierende Funktion der Einkommensteuerveranlagung mittels der Vermögenssteuer auswirkt.

Wir haben gesehen, daß für die Einkommensteuer eine einzige Steuererklärung jährlich für alle Einkünfte abzugeben ist. Dagegen ist für die Vermögenssteuer alle drei Jahre eine Steuererklärung zu überreichen. „Soweit nichts anderes bestimmt ist, ist zur Abgabe einer Vermögenssteuererklärung jeder verpflichtet, bei dem nach Ermessen des Finanzamts die Möglichkeit einer Steuerpflicht gegeben ist.“[1] Schon diese Deklarationspflicht des Vermögens verschafft dem Fiskus eine gewisse Kontrollmöglichkeit über die Richtigkeit der Einkommensteuererklärung.

Die Kontrolle der Einkommensteuer durch die Vermögenssteuer ist ein charakteristisches Beispiel einer langfristigen Deklarationskontrolle. Diese Kontrolle erfolgt nach ein, zwei oder drei Jahren, je nach der Länge des Zeitraums zwischen den zwei Deklarationen.[2]

---

[1] Reichsabgabenordnung, Fassung vom 22. Mai 1931, § 167.

[2] Dagegen ist das Beispiel der Steuerkontrolle zwischen der Einkommen- und der Erbschaftssteuer auch ein charakteristisches, aber weniger gelungenes, da der Zeitraum zwischen den zwei Deklarationen ein zu langer ist. Siehe Kapitel III, § 21.

Nun ist es kaum nötig daran zu erinnern, daß in einer großen Anzahl von Fällen das Vermögen ein akkumuliertes Einkommen ist. Falls das Einkommen während seines fließenden Zustandes verheimlicht oder unwillkürlich verkannt blieb, wird es normalerweise in der Phase seiner Akkumulation evident. Außerdem — obwohl die Besteuerung des Vermögens auch Nachteile haben kann [1] — hat sie dennoch einen unzweifelhaften steuertechnischen Vorteil: Die Definition des Vermögens ist bei weitem weniger schwankend und zur Verwirrung geeignet, als diejenigen des Einkommens.

Und gerade dank dieser Unumstößlichkeit glauben wir, daß die Vermögenssteuer als eine gute Sperre zur Erkenntnis der Steuerhinterziehungen benutzt werden kann, die bei der Einkommensteuer vorkommen.

§ 7. Wir wollen jetzt versuchen, die wichtigsten Modalitäten der bei der Einkommensteuer möglichen Zuwiderhandlungen zu beschreiben.

Wir stützen uns bei unserer Terminologie auf die Reichsabgabenordnung und unterscheiden hierbei:

a) Steuerhinterziehung (§ 396 R. Abg. O.).

b) Steuergefährdung (§ 402, 1 ebenda).

c) Steuerumgehung (§ 10 ebenda, teilweise abgeändert durch §§ 5 und 6 des Steueranpassungsgesetzes von 1934).

Der Begriff der Steuerhinterziehung setzt unbedingt Vorsatz voraus (§ 396, I). Die Steuergefährdung kann nur durch Fahrlässigkeit bewirkt werden (§ 402). Die Steuerumgehung kann entweder durch vorsätzliches oder durch nachlässiges oder mit *Begriffsverwirrung zu erklärendes Handeln* entstehen.

Aus dem Inhalt des § 10, 396 und 402 der R. Abg. O., besonders aber aus der *Steuerpraxis ergibt* es sich noch, daß die Steuerhinterziehung und die Steuergefährdung durch das Ver-

[1] Unter anderen Nachteilen siehe diejenigen von uns in Kapitel VI, § 6, angezeigten — namentlich die Schwierigkeiten der Bewertung.

stecken oder Verheimlichen von Einkünften oder Steuerquellen entsteht. Dagegen entsteht Steuerumgehung — gleichviel, ob ihr vorsätzliches, nachlässiges oder unwillkürliches Handeln zu Grunde liegt — durch die Umgestaltung oder Verschleierung von Einkünften oder Steuerquellen in der Weise, daß diese, obwohl sie sichtbar sind, eine *täuschende, der Steuer scheinbar* nicht unterliegende Form annehmen.[1]

Die Scheingeschäfte, mit denen sich § 5 des Steueranpassungsgesetzes befaßt, fallen ebenso unter die Steuerumgehungsformen und unterliegen gemeinsam gesetzlichen Regelungen.

Beginnen wir nun mit dem einfachsten und, wie wir glauben, seltensten Fall der Steuerzuwiderhandlung, nähmlich mit der schroffen Steuerhinterziehung[2] und prüfen wir, wie die Vermögenssteuer ihre Kontrolle ausüben kann.

§ 8. Die gemeine, ungekünstelte Steuerhinterziehung kann darin bestehen, daß man gleichzeitig einen Teil des Einkommens und einen Teil des Vermögens (d. h. der Steuerquelle) verschweigt oder verbirgt. Die häufigeren Fälle sind die, wenn man das Vermögen wohl alle drei Jahre richtig angibt, aber das Einkommen in der jährlichen Steuererklärung kleiner anzeigt.

In ersterem Falle ist die Kontrolle beeinträchtigt dadurch, daß man im angegebenen Vermögen keinen richtigen Vergleichspunkt haben kann. Wird aber durch Zufall oder durch den Eifer des Veranlagungsbeamten das wahre Vermögen entdeckt, so wird sofort auch die Einkommensteuererklärung korrigiert.

Nehmen wir als erstes Beispiel einen von Staatssekretär Reinhardt,[3] nach dem Berichte eines Betriebsprüfers zitierten,

---

[1] Vergleiche mit Kapitel I, § 2.

[2] Eine Methodik der Steuerhinterziehung mit zahlreichen Rechtsprechungen, wird von Albert Gierschmann („Steuerhinterziehung und Steuergefährdung") in der *Deutschen Steuer-Zeitung* vom 21. März 1936 gegeben.

[3] „Betriebsprüfung, Wareneingangsbuch und Warenausgangsbuch", Berlin 1936, Seite 35.

Im a. a. O. legt Staatssekretär Reinhardt dar, daß bis vor 1935 die gemeinen Steuerhinterziehungen in Deutschland noch sehr verbreitet waren.

konkreten Fall, der zur Korrektur der Einkommensteuerveranlagung führte.

„Der Steuerpflichtige galt aktenmäßig als steuerehrlich. . . . Den Betrieb hatte ich noch nicht gesehen. Als Kapitalvermögen waren bisher 12.000 RM Wertpapiere angegeben. Aus der mit dem Sohn geführten Unterredung war mir die Bankverbindung bekannt geworden."

„Am Nachmittag lagen aufgeschlagen die erst vor kurzer Zeit geprüften Bücher auf dem Tisch. Der Steuerpflichtige forderte mich auf, diese zu prüfen. Ich sagte ihm kurz, daß die Bücher vorerst für mich nicht in Frage kämen, sondern einzig und allein die Offenlegung der Bankverbindung. Darauf war er nicht gefaßt. Schlußscheine über den Ankauf von Wertpapieren wollte er vernichtet haben. Nach kurzer Unterhaltung behauptete er, in seinem Schließfach bei der Kreissparkasse ein größeres Vermögen für einen Ausländer (Schweizer) zu verwalten. Die Frage, ob dieses Vermögen auf Grund der Devisenverordnungen angemeldet sei, wurde verneint. Damit war eine grundlegende Änderung des Falles gegeben. *Über das Vermögen wollte der Steuerpflichtige keine Auskunft geben können.* Ich führte ihm kurz aus, daß ich auch in dieser Lage die mir zwangsweise zugefallenen Pflichten restlos erfüllen würde. Diese wollte er kurz wissen. Ich wollte mich eiligst entfernen und handeln, denn jede Minute war kostbar. Da hielt mich der Steuerpflichtige zurück und erklärte sich bereit, umgehend mit mir an das Schließfach zu gehen. In dem Schließfach waren rund 200.000 RM Goldpfandbriefe, für 500 RM Goldstücke (Reichswährung) und rund 20.000 RM Reichsbanknoten. Als ich die Bestände aufgenommen hatte, verblieb der Steuerpflichtige dabei, daß das Geld einem Ausländer sei. Darauf habe ich alles beschlagnahmt. Um halb 7 Uhr am Abend folgte der Steuerpflichtige mir aufs Amt. Der Steuerpflichtige gab vor dem Amtsvorsteher die angebliche Adresse des Ausländers in Zürich an und meinte, daß dieser Telefon habe. Der Amtsvorsteher war im Begriff, die Telefonnummer bei der Hauptpost heraussuchen zu lassen und ein Blitzgespräch anzumelden. Da brach der Steuerpflichtige zusammen und bekannte, daß alles unwahr sei. Er gab nun zu, das Geld in seinem Gewerbe verdient zu haben. Auf Vor-

haltung des Amtsvorstehers holte er auch gleich die richtigen Bücher und Unterlagen, um eine Schätzung zu vermeiden. Danach hatte er ein durchschnittliches Einkommen je Jahr von rund 55.000 RM. Angegeben hatte er bisher je Jahr rund 14.000 RM. Die binnen einigen Monaten geleisteten Mehrabgaben betrugen rund 125.000 RM. Die früheren Prüfungen waren damit vollständig überholt."

Heben wir hervor, daß der Steuerpflichtige sich *mit Grund* anfangs weigerte, *„Auskunft über sein Vermögen"* zu erteilen; in dem Augenblick aber, in dem sein gegenwärtiges Vermögen festgestellt wurde, konnte man auch Schlüsse über seine vergangenen Einkünfte ziehen. Ein derartiges Verfahren ist nur in einem Land möglich, wo als Gewerbeeinkommendefinition der Bestandsunterschied zwischen den beiden Betriebsvermögen nach Ablauf eines Jahres gilt.

Bringen wir einen zweiten Fall, der tatsächlich Ende des Jahres 1936 durch den Steuerfahndungsdienst des Landesfinanzamts Hamburg festgestellt wurde.[1] Ein Kreditgeber gewisser Kreise von Pfandleihgeschäften, der aber heimlich Devisen- und Münzenhandel trieb, namens M. C. N. besaß sieben Häuser — die er nicht verbergen konnte — erklärte aber, an sonstigem Vermögen nur etwa 20.000 RM zu besitzen. Als Einkommen — abgesehen von den Mieten seiner Häuser — gab er jährlich nur 4000 RM an.

„Seit Jahren stand N. bei dem Steuerfahndungsdienst unter dem Verdacht, seinen steuerlichen Verpflichtungen höchst ungenügend nachzukommen." Bei der Rückkehr von einer seiner häufigen Auslandsreisen wurde seine große Reisetasche beschlagnahmt, und darin fand man den Beweis, daß er in verschiedenen Ländern unter einem Dutzend Decknamen auftrat und daß er verfälschte Empfehlungsschreiben fingierter Firmen benutzte. Diese ersten Beweise eines Schmarotzertreibens berechtigten eine grundsätzliche Untersuchung seiner Wohn-

[1] Siehe „Hamburger Fremdenblatt', 4. November 1936, Abendausgabe, Seite 5.

räume, und dort entdeckte man verborgen in verschiedenen Verstecken oder vergraben in seinem Wintergarten sein gesamtes bewegliches Vermögen von 700.000 RM, das aus Goldmünzen, Bruchgold, Platin, Schmucksachen und über 100.000 RM in holländischen Devisen bestand."

Das bewegliche Vermögen war also 35 mal größer als das angegebene. Gemäß seiner im Januar 1935 abgegebenen Vermögenserklärung war sein bewegliches Vermögen nur 20.000 RM. Dagegen betrug nach Feststellung des Fahndungsdienstes im November 1936 sein richtiges bewegliches Vermögen, das mit seinem Betriebsvermögen übereinstimmte, 700.000 RM. Da nun der Zensit einen Handel ausübte und da in diesem Falle gemäß § 4 des E. St. G. *als Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und des Betriebsvermögens am Schluß des vorangegangenen Jahres zu betrachten war,* so waren die Betriebskünfte während zweiundzwanzig Monaten als 680.000 RM zu berechnen, also:

vom 1. Januar 1935—31. März 1935	92.700 RM
vom 1. April 1935—31. März 1936	371.000 RM
vom 31. März 1936—31. Okt. 1936	276.300 RM
zusammen:	680.000 RM

Davon war jährlich nur das schon besteuerte Einkommen, also 4000 RM abzuziehen. Die Feststellung des hinterzogenen Einkommens *war also nach Feststellung des Vermögens sehr leicht zu machen und so offenbar,* daß der Schuldige keine Ausflucht finden konnte.

Der einzige und dabei fragwürdige Ausweg wäre gewesen, wenn der Schuldige bewiesen hätte, daß er vor 1. Januar 1935 eine falsche Vermögenserklärung gemacht hatte, und somit für die früheren Jahre eine höhere Vermögenssteuer samt den anfallenden Strafen bezahlt hätte.

In diesem Zusammenhang ist auch auf das von Dr. E. G. Jenny in den *„Hintertüren der Buchhaltung"*, unter Nr. 144 angeführte Beispiel hinzuweisen.

§ 9. Nehmen wir jetzt die zweite Modalität der Steuerhinterziehung an, wenn nämlich nur das richtige Einkommen verschwiegen wurde. Setzen wir den Fall, daß es sich um ein Sachvermögen handelt, das der Besitzer nicht verbergen kann, oder um ein Vermögen, das der Besitzer nicht kleiner angeben will, weil er beabsichtigt, es später zu verpfänden. Schließlich setzen wir voraus, daß er eine Ehefrau und zwei Kinder hat, also steuerfrei wäre, falls sein Vermögen nicht mehr als 40.000 RM betrüge. Diese Steuerfreiheit kann übrigens auch ein Anreiz sein, das Vermögen richtig anzugeben. Auf Grund der Steuererklärungen stellt jetzt der veranlagende Beamte folgende Vermögensstände fest:

1. Januar 1931	17.000 RM
1. Januar 1935	29.000 RM

Der Zuwachs war also während vier Jahren 12.000 RM. Der Zensit hat nun aber als besteuerbares Einkommen nur 2000 RM pro anno angegeben und außerdem, daß dieses Einkommen von seiner Familie völlig aufgezehrt wurde.

Der Zensit hat aber doch 12.000 RM in den vier Jahren ersparen können, also jährlich 3000 RM. Diese Ersparnis bildete ein verschwiegenes Einkommen. Der Steuerbeamte hat das Recht, Nachforschungen anzustellen zum Beweise, daß es sich um 12.000 RM Ersparnis handelt; er wird diese Ersparnis mit etwa 10 % = 1200 RM Einkommensteuer belegen und, falls die Absicht oder die Fahrlässigkeit des Zensiten erkennbar ist, wird außerdem noch eine Geldstrafe von z. B. 1200 RM verhängt werden.

Die Kontrolle des Einkommens vermittels der Vermögenssteuer hat also zu einem für den Fiskus zufriedenstellenden Ergebnis geführt.

KONTROLLE DER STEUERUMGEHUNG

§ 10. Die künstliche Steuerumgehung ist, wie wir glauben, oft schadenbringender für den Fiskus, als die gemeine Steuerhinterziehung. In der Tat kann sie viel zahlreichere Gestalten annehmen und ist besonders gefährlich, wenn sie von den mächtigsten Zensiten, besonders den Schachtelgesellschaften, als Mittel benutzt wird. Übrigens ist bei Einzelunternehmungen naturgemäß die Steuerumgehung mittels offener Reserven völlig ausgeschlossen, und nur durch stille Reserven möglich. Es wird deshalb in den folgenden Paragraphen vorwiegend die Kontrolle der Körperschaftssteuer durch die Vermögenssteuer behandelt.

Schalten wir zunächst hier eine wichtige Vorbemerkung ein: Bereits in Kapitel I, §§ 3 und 5, wurde darauf hingewiesen, daß in Deutschland, wie auch in England, den mittleren und großen Aktiengesellschaften beinahe ausnahmslos schroffe Steuerhinterziehungen nicht vorzuwerfen seien und daß fast nur die kleinen Aktiengesellschaften und Einzelunternehmungen sich derselben bedienen. Fügen wir hinzu, daß auch die Steuerumgehung für jene Aktiengesellschaften sehr erschwert wird, bei denen der Aktienbesitz und somit das Stimmrecht in den Händen zahlreicher kleinerer oder bedürftiger Aktionäre verteilt ist.

Diese sind ja sehr oft genötigt, sofort in den Genuß der Dividende zu gelangen und fordern infolgedessen eine unverzügliche und offene Gewinnerklärung und Gewinnausschüttung — ein Vorgang, der ja eine richtige Gewinnermittlung und also auch Gewinnbesteuerung erleichtert. Die Kontrolle der Körperschaftssteuer durch die Vermögenssteuer ist in diesem Fall sozusagen *überflüssig*. Ganz anders aber verhält es sich mit der Möglichkeit der Steuerumgehung bei Aktiengesellschaften, deren Aktien in Händen einiger mächtiger Aktionäre konzentriert sind, — wie das bei Familien- oder Einmanngesellschaften der Fall ist — oder besonders bei Konzerngebilden, bei denen es sogar möglich ist, daß die kapitalsmäßige Beherrschung der Untergesellschaften nicht offen zutage tritt, sondern nur stimmenmäßig bedingt ist.[1] In beiden

[1] Regierungsrat Dr. Schmitz, Aufsatz *„Die steuerliche Prüfung von Konzernen"* im Sammelwerk *Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung*. Berlin 1937, Seite 112.

erwähnten Fällen haben die mächtigen Aktien- oder Stimmrechtbesitzer meist kein Interesse an einer baldigen Gewinnausschüttung, sondern ziehen Gewinnaufspeicherungen in Erwartung des Augenblicks, wo diese vorteilhaft oder verdeckt ausgeschüttet werden können, vor. Was jedoch die kleinen und mittleren Familien- oder Einmanngesellschaften anbetrifft, sei hier daran erinnert, daß durch die neueste deutsche Gesetzgebung gegen sie bereits andere strenge Maßnahmen getroffen wurden (siehe vorstehend § 3), so daß Kontrollsteuern nur in zweiter Linie in Frage kommen. Somit verbleiben als vermutliche Nutznießer der Steuerumgehung nur die großen Familien- und Einmanngesellschaften und besonders die Schachtelgesellschaften.

Die Methoden zur Umgehung der Körperschaftssteuer oder — soweit eine Gewinnausschüttung in Frage kommt — der entsprechenden Kapitalertragssteuer lassen sich vom Standpunkt der Schädlichkeit für den Fiskus in eine lange und mannigfaltig abgestufte Skala ordnen. Diese Abstufung beginnt mit einer häufig berechtigten Steuerersparnis und endet mit einer absichtlichen Verschleierung des Gewinnes, mittels dessen eventuell zugleich die Körperschaftssteuer sowie die Kapitalertragssteuer verkürzt werden.

Dementsprechend unterscheiden wir zwei wichtige Unterarten der Steuerumgehung: 1. Übertriebene Anhäufung von offenen Reserven, *und verspätete oder verdeckte Gewinnausschüttung,* 2. Gewinnverlagerungen in stille Reserven, *und gleichfalls nachträgliche, verdeckte Gewinnausschüttung.* Bei beiden diesen Unterarten besteht die eigentliche Steuerumgehung in verdeckter Gewinnausschüttung, und die verschiedenen Arten der Reservenanhäufung sind nur verschiedene Mittel zum gleichen Hauptzweck.

Beginnen wir mit der weniger schadenbringenden Steuerumgehung, nämlich mit der *übertriebenen Anhäufung der offenen Reserven.*

Gesetzlich kann die Steuerbehörde die Bildung von offenen

Reserven nicht beanstanden, zumal diese das beste Mittel zur Erweiterung der Betriebsanlagen sind. Übrigens wird bei der Zurücklegung der Gewinne in offenen Reserven die Körperschaftssteuer bezahlt, die einen einheitlichen Steuersatz hat, und nur die den unausgeschütteten Gewinnen entsprechende progressive Kapitalertragssteuer wird erspart. Nun besteht in Ländern, wie Deutschland und Frankreich, wo eine doppelte Besteuerung der Dividende vorgesehen ist, ein zweifaches Interesse, die Gewinne nicht auszuschütten: 1. um die Kapitalertragssteuer selbst, 2. um den gestaffelten Einkommensteuerersatz zu vermeiden. Die Folge wäre, daß auch in Deutschland eine bedeutende Tendenz zur übertriebenen Anhäufung von offenen Rücklagen bestehen müßte: Der Aktionär hat dabei den Vorteil, entweder die Entrichtung der Kapitalertragssteuer aufzuschieben, oder gar diese durch nachträgliche, verdeckte Gewinnausschüttung ausfallen zu lassen. Die zahlreichen Möglichkeiten verdeckter Gewinnausschüttungen sollen hier nicht erörtert werden, da sie im nächsten Paragraphen im Zusammenhang mit einem längeren Aufsatz von Ministerialrat Joseph Gebhardt ausführlich Berücksichtigung finden.

An dieser Stelle wollen wir betonen, daß unter der deutschen Gesetzgebung die Gesellschaft die Politik der offenen Reserven *nicht zu weit treiben kann,* denn dieselben werden nicht nur bei der Körperschaftssteuer, sondern auch bei der Vermögenssteuer *ausnahmslos* veranlagt, und somit muß bei einer jährlich wiederholten Besteuerung von 5 ‰ des Vermögens eine jährliche, ungefähr 10 %ige Besteuerung des Ertrages als gleichbedeutend angesehen werden. Die Vermögenssteuer wirkt in diesem Fall zugleich als Kompensationsfaktor für das Ausfallen oder den Aufschub der Kapitalertragssteuer, sowie als Mittel zur Kontrolle der Steuerumgehung. Daher ist die Bildung von übertriebenen offenen Reserven in Deutschland weniger vorteilhaft als in Frankreich

und sogar in England. Die in diesem letzten Lande seit 1922 und besonders seit 1927 eingesetzte sehr findige Methode die übertrieben angehäuften Reserven mit der Surtax zu besteuern (siehe Kap. II, § 13), hat ja nur eine beschränkte Anwendung. Andererseits, das 1937 eingetretene französische Gesetz der Extrabesteuerung der offenen Rezerven durch einen 4 %igen Steuersatz (Art. 26 des *Code des Contributions directes)* bezweckt zwar ebenfalls die Bekämpfung der übertriebenen Reserven, wird jedoch erst in der Zukunft seine Wirkung zeigen.

Man könnte aber einwenden daß in Deutschland auch der Erlös der Dividenden in den Händen des Aktionärs vermögenssteuerpflichtig ist, *daß es also diesem dennoch vorteilhaft erscheint, die Gewinnausschüttung so weit wie möglich aufzuschieben,* — da er ja außer der Kapitalertragssteuer *auch die betreffende Vermögenssteuer zu zahlen hätte.* Dazu ist zunächst zu bemerken, daß dieser Einwand nur sehr vermögende Aktionäre betrifft. Und auch in diesem Fall trifft dieser Einwand nicht allgemein zu: denn während in Händen der Gesellschaft das werbende Vermögen unbedingt steuerpflichtig ist, hat die physische Person die Möglichkeit, den Betrag der Dividenden in Kraftwagen oder Schmuck, — die teilweise der Vermögenssteuer nicht unterworfen sind — *zu investieren* und dabei nicht vermögenssteuerpflichtig zu werden; oder sogar die Möglichkeit, die Dividenden in Wertpapieren — die weniger leicht zu kontrollieren sind — anzulegen.

Sollte es der Gesellschaft dennoch gelingen, eine übertriebene Anhäufung der Reserven durchzuführen, so bleibt ihr eine *zweite Aufgabe* noch übrig: die Reserven durch verdeckte Gewinnausschüttung in Händen der ausschlaggebenden Aktionäre zu übertragen. Da sich diese zweite Aufgabe sowohl im Fall der übertrieben angehäuften offenen Reserven, als auch im Falle der stillen Reserven stellt, wollen wir sie in dem nächsten Kapitel eingehender besprechen.

§ 11. Die verdeckte Gewinnausschüttung bildet das ausschlaggebende Verfahren zum völligen Gelingen der Steuerumgehung. In einem Aufsatz („Verdeckte Gewinnausschüttung", D. St. Z. vom 4. Juli 1936) den Ministerialrat J. Gebhardt veröffentlicht hat,[1] wird dieselbe folgendermaßen definiert: *„eine Vorwegnahme von Gewinn unter dem Deckmantel der Betriebsausgaben".*

Gebhardt unterscheidet hauptsächlich vier Arten von Rechtsvorgängen, die zu Steuerumgehungen Anlaß geben können: 1. Kauf- und Tauschgeschäfte; 2. Darlehensgeschäfte: der Aktionär als Darlehensnehmer, oder die Muttergesellschaft als Darlehensgeberin; 3. Vergütungen für Leistungen und sonstige Entschädigungen: ins Ausland bezahlte Lizenzen, etc.; 4. Kapitalveränderungen: Kapitalerhöhung oder Kapitalherabsetzung.

Der oben erwähnte Verfasser beschreibt jede dieser vier Arten der Gewinnausschüttungen ziemlich eingehend. Um besser zu begreifen, inwieferne der deutsche Fiskus derartige Steuerumgehungen beanstanden kann, müssen wir dessen grundsätzliche Stellungnahme zur „legalen Steuerumgehung" kennen lernen.

Bereits durch § 4 (später § 9) der Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919 wurde zu Grundsatz, daß: *„Bei Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen."* Dieser Satzung gemäß ist *nicht der Wortlaut des Gesetzes,* sondern sein Zweck, also Geist, maßgebend.

Weiter schrieb § 5 (später § 10) vor, daß: *„Durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden."* Derselbe § 5 enthielt weiter die Erklärung,

---

[1] Vortrag, gehalten auf der fachwissenschaftlichen Tagung der Reichsfinanzbeamten in Eisenach im Mai 1936.

daß *„ungewöhnliche Rechtsformen"* als Mißbrauch anzusehen sind. Zugleich stellte § 359 (später § 396) fest, in welchen Ausnahmsfällen die Steuerumgehung strafbar ist. Infolge dieser bereits älteren Satzungen haben die deutschen Rechtsprechungen zahlreiche Steuerumgehungsversuche [1] unwirksam gemacht.

Das „Steueranpassungsgesetz" vom 16. Oktober 1934 hat den größten Teil dieser Texte übernommen (siehe §§ 1, 5, 6) und hat außerdem noch hinzugefügt, daß: „Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen (z. B. die Begründung oder Beibehaltung eines Scheinwohnsitzes) sind für die Besteuerung ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Besteuerung maßgebend."

Es ist also ein bereits seit 1919 festgestellter Grundsatz des deutschen Steuerrechts,[2] daß eine Berechtigung des Steuerpflichtigen zur „legalen Steuerumgehung" nicht anerkannt wird. *Wir glauben sogar, daß dieser Grundsatz beträchtlich zur großen Ergiebigkeit der deutschen Steuern mitwirkt.*

---

[1] Unter den von Gebhardt gebrachten Beispielen von unwirksam gemachten Steuerumgehungen sei folgender erwähnt: „Eine mit Gewinn arbeitende Untergesellschaft verkauft an die mit Verlust arbeitende Obergesellschaft Wertpapiere unter Preis. Die Obergesellschaft verwirklicht den Gewinn durch Weiterveräußerung der Wertpapiere zum richtigen höheren Preis. Damit soll der Verlust der Obergesellschaft beseitigt und der steuerliche Gewinn der Untergesellschaft gemindert werden. Ein derartiger Gewinnausgleich zwischen Konzerngesellschaften ist regelmäßig zu beanstanden, auch wenn die begünstigte Konzerngesellschaft in keinem Geschäftsverhältnis zur zuwendenden Gesellschaft steht (R. St. Bl. 1933, Seite 1201).

Ähnliche ältere Beispiele bringt Herbert Schmaltz, *„Die Steuerhinterziehung im Sinne des § 359 der Reichsabgabenordnung"* Berlin, 1926, Seite 26 und 27.

[2] Das Streben nach der Beseitigung der „formalistischen" Steuerrechtsauslegung ist in Deutschland demgemäß schon älteren Datums.

Eine formalistische Steuerrechtsauslegung haben die wichtigsten ausländischen Gesetzgebungen aufrechterhalten (siehe Kapitel II, § 14).

In der Sitzung vom 26. April 1938 der englischen Unterkammer brachte

Prüfen wir, ob dennoch nicht Umstände sind, wo, trotz dieser Gesetzgebung, der Steuerpflichtige sich gewisse „Grenzfälle" zugutekommen lassen kann.

So weist Ministerialrat Gebhardt darauf hin, daß zweifelhafte Fälle vorhanden sind, „über die ein Urteil nicht abgegeben werden kann". Während im Falle des Gesellschafters als *Darlehensnehmer* der Reichsfinanzhof fast ausnahmslos die entsprechenden Darlehen als verdeckte Gewinnausschüttungen betrachtete, so zeigte er gewisse Zurückhaltung im Falle des Gesellschafters als *Darlehensgeber:* „Ersetzt das Gesellschafterdarlehen wirtschaftlich notwendiges Eigenkapital, so können die gezahlten Zinsen, auch soweit sie nicht ungewöhnlich hoch sind, als verdeckte Gewinne angesprochen werden. Der Nachweis, daß das Gesellschafterdarlehen wirtschaftlich notwendiges Eigenkapital darstellt, ist allerdings im Einzelfall nicht einfach. Der Reichsfinanzhof steht der Behandlung von Gesellschafterdarlehen als Eigenkapital nicht freundlich gegenüber."

Heben wir einen anderen von Gebhardt erwähnten Grenzfall hervor: „Einige große Aktiengesellschaften haben im vergangenen Jahr einen Teil ihres Aktienkapitales in Wandelanleihen umgeformt. Das Wesen der Wandelanleihe besteht darin, daß die Aktionäre, denen die Anleihe im Umtauschweg für ihre Aktien ausgehändigt wurde, die Anleihestücke später wieder in Aktien umtauschen können. Zugestandenermaßen haben dabei Steuerersparungsgründe mitgewirkt. Es ist zweifelhaft, ob die Verzinsung dieser aus Aktien entsprungenen Wan-

---

der Abgeordnete Thurtle die deutsche Gesetzgebung zur Unwirksammachung der Steuerumgehung als nachahmungswertes Beispiel.

Dieser Empfehlung erwiderte der Abgeordnete Macquisten mit folgenden Worten: *„It is not lamentable, that a member of the Socialist party should ask, that we should be guided by a totalitarian State?"*

Die Einwendung des Abgeordneten Macquisten war insofern unrichtig, da nicht nur seit 1933, *sondern bereits seit 1919 Deutschland die Gesetzgebung gegen die Steuerumgehung zum größten Teil eingeführt hatte.*

delanleihe steuerlich zum Abzug zuzulassen oder als Gewinnausschüttung zu behandeln ist."

Eine bezüglich der Umgehungsmöglichkeit der Einkommensteuer sehr wertvolle Meinung ist auch jene Professors J. Popitz: „Der Begriff des Einkommens ist viel zu kompliziert, als daß nicht, auch bei noch so guten und stark ausgerüstetem Veranlagungsapparat, sich Mittel und Wege finden, die Steuer zu drücken; man denke nur an ... die Frage der Bewertung von Anlagekapital und Warenlager, der Abschreibungen, der Undurchsichtlichkeit der Verschachtelungen usw." (Art. Einkommensteuer, Hdw. d. Staatswiss., Seite 425.)

Aus diesen und aus anderen Beispielen bestehen ganz unvermeidliche Rechtsunsicherheiten, *welche uns anderen Problemen gegenüberstellen.*

In seinem, der Steuerumgehung und -hinterziehung gewidmeten Werke äußert sich Herbert Schmalz (Seite 29) folgendermaßen:

„§ 5 (später § 10) der Reichs-Abg. O. selbst enthält kein Verbot der Steuerumgehung. Der Umgehungstatbestand allein hat lediglich die steuerliche Unwirksamkeit zur Folge. Dessen ist sich auch der Umgeher bewußt. Er bringt den Tatbestand zur Kenntnis der Steuerbehörde und überläßt ihr die steuerliche Beurteilung seines Tuns. Die Sachlage ändert sich indessen, sobald der Umgeher den Umgehungstatbestand zu verheimlichen trachtet, um sich im Besitz der errungenen Steuervorteile zu erhalten."

Aus dem ersten und vierten Satze des obigen Zitats geht hervor, daß im Falle von Rechtsunsicherheiten oder Grenzfällen die Steuerumgehung zugleich nicht strafbar bleibt und auch erfolgreich benutzt werden kann. Obwohl das Zitat auf einem älteren Text beruht, so kann man es auch heute als zutreffend betrachten. Denn nie kann eine Gesetzgebung — besonders in der Zeit des Aufkommens neuer Wirtschaftsformen und Wirtschaftsverfahren — alle Besonderheiten und Schwie-

rigkeiten der Bewertung und der Leihverfahren voraussehen und sofort ohne Zögern die Feststellung und Rubrizierung des in Wirklichkeit realisierten Einkommens vornehmen. Obwohl die deutsche Gesetzgebung verhältnismäßig genau ist, was die Begriffsbestimmung des gewerblichen Gewinns (siehe § 2) anbelangt, so glauben wir doch, daß die oben dargestellten Schwierigkeiten ein häufiges Vorkommen erfolgreicher Umgehung durch verdeckte Gewinnausschüttung bei der Besteuerung des Einkommens verursachen.

Fassen wir uns also jetzt kurz zusammen:

Der Text der Reichsabgabenordnung und des Steueranpassungsgesetzes einerseits, — und die bisweilen schwierige Durchführung derselben andererseits, ermöglichen drei Arten der Behandlung der Steuerumgehung:

a) sie ist entweder unwirksam und zugleich strafbar,
b) oder unwirksam aber nicht strafbar (was am häufigsten vorkommt),
c) oder erfolgreich und nicht strafbar, weil nicht feststellbar.

Man muß infolgedessen die noch so gut eingerichtete Bekämpfung der Steuerumgehung nicht als eine Panazee betrachten. Die Lücken, die trotz ihr offen bleiben, können nur durch eine zweckentsprechende verkoppelte Kontrollsteuer beschützt werden.

§ 12. Gehen wir nun zur gefährlicheren Steuerumgehung über, jener der Gewinnverlagerung in stille Reserven, gefolgt von Gewinnverschiebung oder gar von verdeckter Gewinnausschüttung. Diese Steuerumgehungsart ist deshalb schadenbringender für den Fiskus, weil sie zugleich mit dem Aufschub der Kapitalertragssteuer auch einen bedeutsamen Aufschub der Körperschaftssteuer bewirkt. In der Tat werden Gewinne, die auch gegenüber der Steuerbehörde als stille Reserven auftreten, körperschaftsteuerpflichtig erst in dem

Augenblick, in dem die betreffenden stillen Reserven aufgelöst werden. Außer dem Vorteil der Verzögerung der Körperschaftssteuer *„darf man nicht verkennen, daß Gewinnverlagerungen auch zu endgültigen Steuerausfällen führen können, wenn beispielsweise die Auflösung der zunächst steuerlich nicht erfaßten stillen Rücklagen in ein Verlustjahr fällt oder wenn im Jahr der Auflösung ein niedriger Steuersatz anzuwenden ist"* (Ministerialrat Joseph Gebhardt, Artikel „Verdeckte Gewinnausschüttung").

Nehmen wir nun vorweg, daß im Fall stiller Reserven die Kontrolle der Körperschaftssteuer durch die Vermögenssteuer weniger wirksam ist, als im Falle offener Reserven — und zwar eben weil die Möglichkeit vorhanden ist, nicht nur die Kapitalertragssteuer, sondern auch die Körperschaftssteuer zu verschieben, eventuell ausfallen zu lassen. Durch die entrichtete Vermögenssteuer wird also nur teilweise der dem Fiskus durch Ausfall oder Aufschub der anderen 2 Steuerarten entstandene Verlust gedeckt.

Aber inwiefern ist überhaupt eine nichtbeanstandbare Gewinnverlagerung durch stille Reserven möglich? In seinem bereits erwähnten Aufsatz meint Gebhardt, daß sie durch zu hohe Abschreibungen, durch Nichtbewertung von Anschaffungen, oder durch Unterbewertungen [1] gebildet werden können.

Derselbe Verfasser macht uns aufmerksam, daß „auch das Vorhandensein steuerlich noch nicht erfaßter, stiller Rücklagen dazu verleitet, ihre Verwirklichung so lange als möglich zu *verhindern* oder gar bei sich bietender Gelegenheit durch eine nicht ohne weiteres erkennbare *Entnahme* der Besteuerung überhaupt zu *entziehen*. Deshalb geht es nicht an ... auf die Beanstandung zu hoher *Absetzungen für Abnutzung* mit der Begrün-

---

[1] Vergleiche auch den Aufsatz des gleichen Autors: *„Steuerliche Bilanzfragen"*, D. St. Ztg., 1935, Seite 1022.

Weiter unten werden wir eine ähnliche Meinung Dr. E. Aufermanns zitieren.

dung zu verzichten, daß die zu hohe Abschreibung zu einer frühzeitigen Erschöpfung der Abschreibungsmöglichkeiten und in späteren Jahrzehnten zu um so höheren Steuerbeträgen führen werde".

Wir haben dieses längere Zitat angeführt, da es mit unserer oft vertretenen und Professor Großmanns (Leipzig) Meinung übereinstimmt,[1] daß die Abschreibung der langlebigen Wirtschaftsgüter nach der buchhalterischen Methode bedeutende stille Reserven veranlassen kann, und daß diese stillen Reserven um so beträchtlicher sind, je größer der Gewerbebetrieb, je schwieriger daher die Übersichtlichkeit ist.

Aber der Mißbrauch der Abschreibungen ist nicht das einzige Mittel zur Bildung stiller Reserven. In einem Aufsatz *„Die Auflösung von stillen Rücklagen des Umlaufsvermögens"*, den Steuerinspektor Diplomkaufmann Lübke in der D. St. Z. vom 16. Juli 1938 veröffentlicht hat, unterscheidet dieser zwischen „gelegte stille Rücklagen" und „zwangsläufig entstandene Rücklagen". Als erstere werden uns die Unterbewertungen der Warenlager und die übermäßigen Delcredere angegeben. Als zweites Beispiel werden Umwandlungen im Wertpapierkonto gebracht.

Betreffend die stillen Reserven, welche mittels Unterbewertungen des Warenlagers entstehen, äußerst sich Lübke folgendermaßen: *„Die Auflösung der stillen Rücklagen hat mit Heranziehung nicht verwirklichter Gewinne — wie irrtümlicherweise oft angenommen wird — nichts zu tun"*. Diese Bemerkung ist in der Tat sehr richtig angebracht, da unter dem Anschein nicht realisierte Gewinne sich auch realisierte einschleichen können.

Nun ist der große Vorteil der Vermögenssteuer, *daß sie auch nicht aufgelöste stille Rücklagen erfassen kann.* Auf diesen

---

[1] Und mit der Meinung des Obersteuerinspektors Oberthür, *Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung*, Aufsatz *„Abschreibungen"*, Seite 191.

Umstand wird unsere Aufmerksamkeit besonders von Regierungsrat Aufermann gelenkt.

So erinnert uns z. B. Regierungsrat Dr. E. Aufermann[1] daran, daß die stillen Reserven Wertbeträge sind, die in der Bilanz überhaupt nicht erscheinen und sich in drei wichtige Formen gliedern lassen: a) gelegte stille Reserven, b) Reserven aus Wertsteigerungen, c) Ertragskraftreserven.[2] — Die erste Kategorie entsteht dadurch, „daß bewußt unter den Anschaffungspreis oder einen niedrigen Tageswert gegangen wird". Die zweite Kategorie, „daß bei einem über dem Anschaffungspreis liegenden Tageswert der Anschaffungspreis als eine Art „historischer" Wert festgehalten wird".

Weiter äußert sich derselbe Autor:

„Ertragssteuerbilanzen in den Sonderformen der Einkommensteuer- und Körperschaftssteuerbilanzen können im besonderen infolge der Rechtsentwicklung durch den Reichsfinanzhof nur Anschaffungspreise, Herstellungspreise, sogenannte niedrige gemeine Werte enthalten. Wir haben es bei diesen Bilanzen insofern mit stillen Reserven zu tun, als die Wertspanne, welche einem nicht realisierten Gewinne entspricht, aus der Bilanz wegbleibt." [3]

Es ist also unzweifelhaft, daß in der E. St.- und K. St.-Bilanz wesentliche einkommenartige Beträge gesetzlich vorübergehend unbesteuert bleiben können, und später — wie auch Gebhardt gezeigt hat — zu endgültigen Steuerausfällen führen können.

§ 13. Ganz anders steht es mit der Vermögenssteuerbilanz. Gemäß § 10 des Reichsbewertungsgesetzes (vormals § 50) wird für diese Bilanz der gemeine Wert, der einheitliche Ertrags-

[1] Dr. E. Aufermann, *„Die Reserven in Steuerbilanzen"*, Berlin 1933, Seite 3.

[2] Der Autor weist darauf hin, daß diese Terminologie aus Walb, *„Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe"*, Berlin 1926, entnommen ist.

[3] Aufermann, ebenda, Seite 19.

wert (Einheitswert), oder für Fabrik- und Warenhausgebäude das Weilsche Verfahren benutzt. Nun ist dieses, von Regierungsbaurat Th. Weil (Düsseldorf) festgestellte Verfahren, welches durch den Runderlaß vom 23. Februar 1935 des Reichsfinanzministeriums zwangsläufig gemacht wurde, ein sehr genaues Mittel, um den Marktwert zu ermitteln.[1]

Infolgedessen kommen *„Wertsteigerungsreserven im Sinne der Terminologie Walbs in der regulären Vermögenssteuerbilanz nicht vor, denn § 50 R. Bew. G. fordert grundsätzlich den gemeinen Wert* (Marktwert). *Dieser erfaßt also auch die sogenannten nicht realisierten Gewinne, die bei der Ertragssteuerbilanz unberücksichtigt bleiben".*[2]

Aber die weniger genaue Begriffsbestimmung des besteuerbaren Einkommens gegenüber der Begriffsbestimmung des besteuerbaren Vermögens hat noch eine andere Ursache. Erstere benötigt den Vergleich zweier verschiedener Bewertungen oder Bestände binnen eines Steuerabschnittes (siehe § 2). Dieser Unterschiedsbetrag kann nun entweder durch die Überwertung des ersten Bestandes oder durch die Unterbewertung des zweiten verringert werden — *also auf zwei Wegen.* Dagegen benötigt die zweite Begriffsbestimmung eine einzige, der Zeit angepaßte Bewertung. „Nicht eine Vermögensvergrößerung oder Vermögensminderung, vielmehr das Vermögen selbst soll als Besteuerungsgrundlage herangezogen werden.[3]

Diese *zwei Vorzüge* der Begriffsbestimmung des Vermögens ermöglichen es, daß die Vermögensbesteuerung der E. St. gegenüber als ein dichteres Sieb dient.[4]

---

[1] Steuerinspektor Hans Simpel, *„Das Reichsbewertungsgesetz und das Vermögensteuergesetz"*, D. St. Ztg. vom 12. Dez. 1936, Seite 1467.

[2] Aufermann, ebenda, Seite 20.

[3] Aufermann, ebenda, Seite 14.

[4] Dennoch kann nicht geleugnet werden, daß dieses dichtere Sieb auch Komplikationen herbeiführen kann: auch nicht aus Einkommen gebildeten Reserven werden erfaßt.

Kehren wir nun zur nicht strafbaren Steuerumgehung zurück und betonen dabei: obwohl Deutschland eines der wenigen Länder ist, in dem ihr Wirken — wie bereits erwähnt — für den Fiskus gewöhnlich unschädlich wird, ist es dennoch unmöglich und unfaßbar, daß der Versuch oder sogar das Gelingen der Steuerumgehung durch stille Reserven in allen Fällen feststellbar sei.

Tatsächlich ist es wohl bei dem Wirrwarr der Verschiedenheiten der Unternehmungen und der Begriffe des Einkommens schwer festzustellen, inwieweit der Vorsatz der Steuerumgehung wirklich vorhanden war.

Bei diesem Tatbestand — obwohl, wie schon erwähnt, uns zahlreiche Beispiele gegeben sind, in denen geschickte Steuerumgehungen dadurch unwirksam gemacht werden, daß die deutschen Gerichte sie als Scheingeschäfte bezeichneten [1] — ist es jedoch erklärlich, daß die Versuche der Steuerumgehung nicht ausgerottet werden können, und deswegen die Kontrolle durch die Vermögenssteuer empfehlenswert erscheint.

Setzen wir den von Ministerialrat Gebhardt angegebenen Fall, daß eine industrielle A. G. nach 1934 die Abschreibung ihrer verschiedenartigen Anlagen in ihrer Bilanz zu hoch angibt. Eine geschickte, und von der *Verschiedenartigkeit der Anlagen* [2] *Vorteil ziehende Übertreibung* der Abschreibungssätze kann von Außenstehenden unbemerkt bleiben, also auch vom Fiskus. Ihr Gelingen ist daher fast sicher. Infolgedessen kann die A. G. von der Körperschaftssteuer nicht erfaßte stille Reserven anhäufen. Aber gerade hier setzt die Kontrolle der Vermögenssteuer ein. Bei deren Veranlagung werden die Gebäude, und übrigens auch die gewerblichen Grundstücke, nach dem Weilschen Verfahren zu ihrem „g e m e i n e n W e r t“ bewertet.

---

[1] Siehe § 11.

[2] So war z. B. in einer großen Münchner Fabrik 1936 der Abschreibungssatz für Werkwohnhäuser 1,1 %; für gewöhnliche Fabriksgebäude 2,2 %; für Fabriksgebäude bei Verarbeitung nasser Gegenstände 3 %; *aber für Fabriksgebäude mit Säurebetrieb 5 %.*

Die mittels der stillen Reserven einverleibten Mehrwerte kommen also zur Berücksichtigung bei der Vermögensbesteuerung. Das Plus anbezahlter Vermögenssteuer ersetzt teilweise die verkürzte Körperschaftssteuer.

Betrachten wir nun den oben erwähnten Fall der Anhäufung einer anderen Art von stillen Reserven, der „Wertsteigerungsreserven", die durch die Körperschaftsbesteuerung nicht erfaßt werden. Hier ist zu bemerken, daß die Wertsteigerungsreserven oft durch vorherige Unterbewertung verursacht werden, und daß sie besonders häufig im Fall von fungiblen Waren — wie Baumwolle, Kautschuk, Zucker etc. — oder von Guthaben in fremder Währung zur Entstehung kommen können. Unter dem Anschein nichtrealisierter Gewinne schleichen sich gelegentlich der Unterbewertungen auch realisierte ein.

Wie anfangs dieses Paragraphen gezeigt wurde, — mit Hinweis auf die Ansichten des Regierungsrates Aufermann — erfaßt die Vermögensbesteuerung auch die nichtrealisierten Gewinne, die bei der Körperschaftssteuer unberücksichtigt bleiben — sogar wenn der Gewinn nur scheinbar unrealisiert ist, weil, wie schon erwähnt, er durch vorherige Unterbewertung entstanden ist. Infolgedessen wird für die Wertsteigerungsreserven die Vermögenssteuer bezahlt — also eine Ersatzsteuer, welche teilweise den Ausfall der Körperschaftssteuer wettmacht.

Bemerken wir jedoch, daß es der A. G. gelingen kann, nicht nur eine Anhäufung stiller Reserven, sondern auch nachträglich eine verdeckte Gewinnausschüttung durchzuführen. In diesem Falle wird sich die Kompensationsfunktion der Vermögenssteuer viel schwächer auswirken als im Falle offener Reserven. Denn es handelt sich jetzt nicht darum, die umgangene Körperschaftssteuer, sondern auch die umgangene Kapitalertragssteuer wettzumachen.

* *
*

Es ist nicht unsere Aufgabe, uns hier mit den Härten der deutschen Vermögenssteuer zu beschäftigen: wir können dennoch kaum vermeiden, zu betonen, daß die Doppelbesteuerung des Vermögens, nämlich erstens in den Händen der Gesellschaft und zweitens des Aktionärs, eine Komplikation herbeiführt. Trotz dieser Komplikation glauben wir, daß im großen und ganzen die Vermögenssteuer als ein guter Kontrollfaktor der deutschen Einkommen- und K. St. dient — besonders im Falle der schroffen Steuerhinterziehung und der Steuerumgehung durch Anhäufung offener Reserven.

Diese Kontrolle ist jedoch weder so vollkommen, noch so schnell, wie die „echten" automatischen Kontrollen, die unter den §§ *2* bis 5 in Kap. II und vorstehend unter §§ 4 und 5 beschrieben sind. Es handelt sich aber trotzdem um eine Kontrolle, die weit besser wirkt als diejenige zwischen der Einkommen- und Erbschaftssteuer, obwohl letztere von vielen Seiten gelobt wird.

IV.

Kontrollmöglichkeiten der Vermögenssteuer mittels der Einkommensteuer

§ 14. Betonen wir von Anfang an, daß Steuerzuwiderhandlungen im Falle der Vermögenssteuer im allgemeinen viel leichter und häufiger gegen das bewegliche Vermögen vorkommen können als gegen das Sachvermögen.

Was die erste Vermögensart anbetrifft, so sind bei dieser durch Verstecken des beweglichen Vermögens sehr häufig Steuerhinterziehungen möglich,[1] während bei der zweiten Ver-

[1] Siehe Erwägungen und Meinungen über diese Steuerhinterziehungsmöglichkeiten, Kapitel VI, § 6.

mögensart gewöhnlich nur Steuerumgehungen durch nicht zutreffende Bewertung stattfinden können.

Beschäftigen wir uns nun zuerst mit der bei weitem schwierigeren Aufgabe, nämlich mit der Kontrolle des unbeweglichen Vermögens durch die Einkommensteuer. Eine eigentliche Kontrolle mit ausgeprägtem Charakter findet beim beweglichen Vermögen leider nur in beschränkten Fällen statt.

So z. B. stellt § 16 des Reichsbewertungsgesetzes fest, daß der Wert von Renten und anderen auf Lebenszeit einer Person beschränkten Nutzungen und Leistungen nach dem Lebensalter dieser Person bestimmt wird, und zwar mittels Multiplikation der jährlichen Nutzung mit einem Vielfachen, das von 3 (für über 80 Jahre alte Personen) bis zu 18 (für Kinder unter 15 Jahren) variiert.[1] Falls es sich um immerwährende Nutzungen oder Leistungen handelt, so wird der Kapitalswert durch Vervielfachung mit 18 ermittelt.[2]

Der Kapitalswert der unverzinslichen befristeten Forderungen oder Schulden ist der Betrag, der nach Abzug von Jahreszinsen in Höhe von 5 1/2 vom Hundert des Nennwerts bis zur Fälligkeit verbleibt.[3]

Für Aktien, Kuxe, Genußscheine, soweit sie im Inland keinen Kurswert haben, ist im allgemeinen der gemeine Wert (vermutlicher Verkaufswert) maßgebend. Läßt sich aber der gemeine Wert aus Verkäufen nicht ableiten, so ist er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft oder Gewerkschaft zu schätzen (§ 13, Abs. 2 R. Bew. G.). Der Ertragswert kann also eventuell für die Bewertung eine Rolle spielen. Vermutlich wird auch für die Feststellung des Steuerkurswertes für Aktien usw. (§ 70, 71 und 72 R. Bew. G.) der Ertragswert herangezogen.

---

[1] Siehe Durchführungsbestimmungen vom 2. Februar 1935 zum R. Bew. Ges., § 76.

[2] Ebenda.

[3] § 14 des R. Bew. G. und § der Durchführungsbestimmungen.

Eine interessante Maßnahme ist diejenige, kraft deren — falls eine Person bedeutende Anteile einer Gesellschaft besitzt und damit dieselbe beherrscht, der Wert dieser Anteile nicht auf Grund des Kurswertes, noch auf Grund des gemeinen Wertes der einzelnen Aktien oder Anteile, sondern auf Grund des gemeinen Wertes der Gesamtheit der Aktien oder Anteile (§ 13, Abs. 3 R. Bew. G.) ermittelt wird.[1]

Weiter sind, so glauben wir, Maßnahmen getroffen, welche eine parallele Kontrolle der respektiven Steuererklärung dadurch ermöglichen, daß sie für beide Steuern gelten.

So hat man z. B. die drastische Maßnahme der teilweisen Beseitigung des Bankgeheimnisses. Unter anderem bestimmt § 163 der R. Abg. O., daß sich niemand auf einen falschen oder erdichteten Namen bei einer Bank ein Schließfach geben lassen darf. § 209 stellt weiter fest, daß „wenn es erforderlich ist, um die Wahrheit zu ermitteln oder, wenn Gefahr im Verzuge liegt, verlangt werden soll, daß der Steuerpflichtige oder ein Dritter (§ 173, 183) Wertsachen vorlegt oder den Inhalt von Behältnissen oder eines verschlossenen Depots nachweist". § 188 verbietet zwar die Einsicht in die Bücher der Banken, Sparkassen usw., die die „Stellung von Behörden" haben, zu Steuerzwecken, jedoch glauben wir, daß § 209 einen Einblick in das in anderen Ländern geheime bewegliche Privatvermögen ermöglicht.[2]

§ 15. Wenden wir uns nun der Kontrollmöglichkeit des Sachvermögens durch die Einkommensteuer zu.

Wie schon erwähnt, spielen im deutschen Steuersystem die öffentlichen Bewertungen eine viel größere Rolle als in anderen Steuersystemen, und gerade dieser Umstand ermöglicht eine

---

[1] Wir glauben, daß diese spezielle Bewertung auch Rücksicht auf das Gewinn- und Verlustkonto der Gesellschaft nimmt, und damit einen Vergleich mit der Einkommenbesteuerung heranzieht.

[2] Bekanntermaßen hatte § 189 der R. Abg. O. von 1919 die *„Anzeigepflicht der Banken"* eingeführt; jedoch wurde diese durch die Novelle vom 20. April 1923 wieder beseitigt.

gewisse Kontrolle der Vermögenswerte. Nicht nur das „Reichsbewertungsgesetz", sondern — was das Sachvermögen betrifft — auch andere sehr ausführliche Gesetze [1] oder Verordnungen [2] beschäftigen sich mit den Bewertungen.

Für Fabriksgebäude und Grundstücke, sowie für Warenhausgebäude hat der Reichsfinanzminister im Runderlaß vom 23. Februar 1935 ein eigenes Verfahren für die Ermittlung des gemeinen Wertes (vermutlicher Verkaufswert) vorgeschrieben, das sogenannte Weilsche Verfahren. Letzteres scheint so genau zu sein, daß eine Kontrolle durch den Ertragswert als fast unnütz zu betrachten ist. Siehe auch den bereits erwähnten Aufsatz von Steuerinspektor Hans Stimpel in der D. St. Ztg., Dez. 1936.

Gemäß § 52, Abs. I. § 57, Abs. 3, des R. Bew. G. und §§ 2 und 3 der Verordnung über die Bewertung sonstiger bebauter Grundstücke werden die Mietwohngrundstücke [3] und gemischt genutzten Grundstücke [4] mit einem Vielfachen der Jahresrohmiete [5] bewertet.

Dieses Vielfache (der Multiplikator) ist je nach Gebieten und Bezirken verschieden. Nach § 152 der R. Abg. O., alte Auffassung von 1925, wurde es gleichmäßig für alle Bezirke mit 25 festgesetzt. Nach der heutigen Gesetzgebung (§ 4 der Verordnung vom 10. November 1934) können die Präsidenten der

---

[1] Bodenschätzungsgesetz vom 16. Oktober 1934 mit Durchführungsbestimmungen vom 10. November 1934.

[2] Verordnung über die Bewertung bebauter Grundstücke vom 10. November 1934.

[3] „Als Mietwohngrundstücke gelten solche Grundstücke, die zu mehr als 80 % Wohnzwecken dienen, mit Ausnahme der Einfamilienhäuser." Verordnung, § 1.

[4] Grundstücke, die teils Wohnzwecken, teils unmittelbar eigenen oder fremden gewerblichen oder öffentlichen Zwecken dienen.

[5] Jahresmiete ist das Gesamtentgelt (eigentliche Miete, Umlagen und alle sonstigen Leistungen), das der Mieter zu entrichten hat. Die Kosten der Heizstoffe, die Betriebskosten des Fahrstuhls usw. werden ausgenommen.

Landesfinanzämter die Gebiete in Bezirke, Gruppen und Untergruppen einteilen, und für jede Gruppe oder Untergruppe einen bestimmten Multiplikator festsetzen. Die heute benutzten Multiplikatoren variieren von 8 bis 15.

Durch das Verfahren des Multiplikators wird die Bewertung [1] der bebauten Grundstücke zwecks Vermögensbesteuerung in enge Verbindung mit der Einkommensteuer gebracht. In der Tat ist es eine der Aufgaben der Einkommensteuer, die aufrichtigen Mieten und Pachterträge festzustellen. Nach dieser richtigen Feststellung bedeutet die Benutzung des Multiplikators für die Bewertung des Stammgutes — d. h. des Vermögens — nicht nur eine Kontrolle — obwohl nur eine ungefähre —, sondern auch eine Schematisierung und Vereinfachung der Wertermittlung zwecks Besteuerung.

Damit eine derartige Kontrolle zuverlässig sei, muß der Behörde immer die Alternative bleiben, den Marktwert als Besteuerungsgrundlage zu benutzen, so oft dieser den Ertragswert übersteigt.

Jedenfalls ist diese Kontrolle, auf die wir im § 16 noch zurückkommen werden, eine indirekte im Sinne derjenigen, die wir im Kapitel VI, § 10, beschreiben werden.

§ 16. Was die Wertermittlung der landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen und gärtnerischen Betriebe zwecks Vermögensbesteuerung anbelangt, so wird grundsätzlich ebenfalls der Ertragswert benutzt (§ 31, Absatz 1, § 48, Absatz 2, usw. R. Bew. G.).

„Ertragswert ist das Achtzehnfache [2] des Reinertrages, den der Betrieb seiner wirtschaftlichen Bestimmung nach im Durchschnitt des Jahres nachhaltig erbringen kann. Dabei ist anzunehmen, daß der Betrieb... mit entlehnten fremden Arbeitskräften bewirtschaftet wird."

[1] Der festgestellte Wert wird „Ertragswert" genannt zur Unterscheidung vom „gemeinen Wert", welcher der bei der Veräußerung (Verkauf) realisierbare oder realisierte Wert ist.

[2] Vergleiche § 76, Absatz 3, R. Bew. D. B. 1933.

Daraus könnte man schließen, daß auch hier die Verknüpfung zwischen der Einkommen- und Vermögenssteuer fast allgemein möglich ist. Diese Schlußfolgerung ist aber zu übereilt, da sie nur für einen Teil der forstwirtschaftlichen, gärtnerischen und Weinbaubetriebe richtig ist. Dagegen wird die große Masse des landwirtschaftlichen Bodens durch festgesetzte, von Gebiet zu Gebiet verschiedene Hektarsätze veranlagt. „Zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Bodenschätzung werden im ganzen Reichsgebiet ausgewählte Bodenflächen als Musterstücke geschätzt".[1] Die Zugrundelegung von Hektarsätzen, Musterstücken, Nachhaltsbetrieben und Vergleichsbetrieben mit Einteilung in Klassen [2] usw. bedeutet, wie wir glauben, übrigens in diesem Fall einen logischen Verzicht auf den Vergleich mit den Ergebnissen der Einkommensteuerveranlagung.

§ 17. Wir nehmen nun den im Kapitel VI, § 5, kurz angeführten Standpunkt vorweg, demgemäß die Kontrolle zwischen zwei jährlichen Steuern nur dann zuverlässig sein kann, wenn sich die zangenartig entgegenwirkenden Drucke (Lasten) beider Steuern zueinander in einem gewissen Gleichgewicht halten.

In welchem Verhältnis steht der Druck der deutschen Einkommen- und Körperschaftssteuer zu dem der Vermögenssteuer? Da eine triftige und genaue Antwort auf diese Frage vorderhand kaum gegeben werden kann, wollen wir uns damit begnügen, nur eine Parallele zwischen der Besteuerung des fundierten Einkommens, bei Einkommen von über 5000 M und der Veranlagung zur Vermögenssteuer der „natürlichen Personen" zu ziehen.

Zwar gibt uns das Statistische Jahrbuch — aus dem wir folgende Ziffern entnehmen — die Veranlagung der fundierten, gemischt mit der Veranlagung der unfundierten Einkünfte (aus selbständiger Arbeit, freie Berufe usw.). Infolgedessen mag

[1] Gesetz über die Schätzung des Kulturbodens vom Oktober 1934, § 4.
[2] Durchführungsbestimmungen, § 3.

unter den Empfängern der 5000 M. übersteigenden Einkünfte wohl eine Anzahl sein, die kein fundiertes Einkommen beziehen und auch der Vermögenssteuer nicht unterworfen sind. Wir nehmen nun an, daß der Betrag dieses unfundierten Einkommens ausgeglichen wird durch den Betrag des fundierten Einkommens der Personen, welche in der Statistik mit einem gemischten Einkommen von unter 5000 M angegeben sind, und die wir in unserer Parallele unbeachtet lassen.

Andererseits, da die Kapitalertragssteuer einem fundierten Einkommen entspricht, müssen wir ihr Aufkommen (40 Millionen RM im Jahre 1931) auch hinzurechnen und zwar schätzungsweise drei Viertel (30 Millionen RM) zu dem fundierten Einkommen der physischen Personen, und ein Viertel zu dem fundierten Einkommen der Körperschaften. Endlich, da die Aufbringungsumlage als eine besondere Vermögenssteuer gelten kann, müssen wir ihr Aufkommen (197 Millionen RM im Jahre 1931) schätzungsweise mit einem Drittel der Vermögenssteuer der „physischen" und mit zwei Drittel der „juristischen Personen" zurechnen.[1]

Nach dem Statistischen Jahrbuch 1934 (Seite 480 und 488) waren die entsprechenden Ziffern (1931 für Vermögenssteuer und 1932 für Einkommensteuer) folgende:

E. St. 1932	*V. St. 1931*
RM 594,663.000+30,000.000	RM 231,974.000+65,700.000
Gesamt = 624,663.000	Gesamt = 297,674.000

Von einem vollkommenen Gleichgewicht der zangenartig wirkenden Drücke (Belastungen) kann scheinbar in diesem Fall nicht die Rede sein. Weisen wir demgegenüber auf die in Kapitel VI, § 4, folgende Bemerkung hin, daß der Druck einer zwar kleineren, aber stetigen Vermögenssteuer ebenso stark sein

[1] Ihrem Charakter nach ist die Aufbringungsumlage eher eine Gewerbesteuer; dem Veranlagungsverfahren nach unterscheidet sie sich aber nicht von einer laufenden Vermögenssteuer, da sie das reine, und nicht das rohe Vermögen besteuert.

kann als der einer höheren, jedoch eventuell intermittierenden Einkommensteuer.

Was die Besteuerung der Körperschaften anbetrifft, versuchen wir dieselbe Parallele zu ziehen:

K. St. 1932	*V. St. 1931*
RM 199,090.000 + 10,000.000	RM 169,154.000 + 131,000.000
Gesamt = 209,090.000	Gesamt = 300,154.000

Unserer Meinung nach wäre es in diesem Fall wohl zulässig, daß ein gewisses Gleichgewicht zwischen diesen konvergierend wirkenden Druckpaaren zur Geltung käme, und daß also dessen zangenartiger Einfluß von fast gleicher Stärke ist.

Gehen wir nun zu den statistischen Ergebnissen der Jahre 1934, bzw. 1935 über (Statist. Jahrbuch 1937). Die entsprechenden Ziffern (1934 für die Einkommensteuer-Veranlagung und 1935 für die vorläufigen Ergebnisse der Vermögenssteuer-Veranlagung) waren:

E. St. 1934	*V. St. 1935*
RM 894,125.000 + 34,650.000	RM 193,349.000 + 37,800.000 [1]
Gesamt = 928,775.000	Gesamt = 231,149.000

Die Veranlagung der E. St. stieg also mächtig empor, wogegen jene der Vermögenssteuer mit 17% sank. Die Erklärung dieses Sinkens der veranlagten Vermögensteuer mag vielleicht weniger in der Ersetzung des gestaffelten Steuersatzes durch einen einheitlichen (siehe Reinhardt, „Die neuen Steuergesetze", Seite 241), als vielmehr durch die strengere Durchführung der Reichsfluchtsteuer (die ja auch eine Vermögenssteuer ist) zu suchen sein. Das Aufkommen der Reichsfluchtsteuer betrug ja 1934—1935 RM 38,167.000 [2] und ist 1936—37 auf 69,911.000 RM emporgestiegen. Nun wäre es schwer, in einer Epoche des

---

[1] Das Gesamtaufkommen der Aufbringungsumlage 1935 betrug 113,4 Mill. RM (D. St. Ztg. 1936, S. 566).

[2] Erinnern wir uns, daß das Aufkommen einer anderen Vermögenssteuer, also der Erbschaftssteuer, im selben Jahr 72,450.000 RM war.

Wandels der Vermögensverhältnisse und am Ende der Sanierungsphase eines Krisenzyklusses Schlüsse zu ziehen.

Was die Besteuerungen der Körperschaften in den letzten Jahren anbetrifft, versuchen wir wiederum einen Vergleich zu ziehen:

K. St. 1934	*V. St. 1935*
RM 497,266.000+11,550.000	RM 137,510.000+75,600.000
Gesamt = 508,816.000	Gesamt = 213.110.000

Das Verhältnis zwischen den beiden Besteuerungen steht hier günstiger als unmittelbar oben.

V.

Wertverkoppelungen zwischen der Vermögenssteuer, der Erbschaftssteuer und der Grunderwerbssteuer

§ 18. Die Wertverkoppelungen, die wir weiter unten beschreiben, bewirken keine vollkommene, gegenseitige Kontrolle zwischen den betreffenden Steuern. Sie bedeuten vielmehr eine Vereinfachung, Vereinheitlichung und damit Beschleunigung der Bewertungen. Wir glauben aber, daß auch in diesem Falle eine indirekte Kontrolle durchführbar ist.

Gemäß §§ 16 und 18 des R. Bew. G. gelten gemeinsame Bewertungsvorschriften für die Vermögenssteuer, die Erbschaftssteuer, die Grund- und Gebäudesteuer und die Grunderwerbssteuer. Für alle vier Steuern wird ein gemeinsamer „Einheitswert" festgestellt (§§ 31 und 32).[1] In den §§ 13 und 14 dieses Kapitels haben wir gezeigt, daß für die Bewertung des Vermögens manchmal der gemeine Wert, ein anderes Mal der einheitliche Ertragswert und sehr oft der einheitliche Hektarsatz

[1] § 18, Abs. 2, beschäftigt sich auch mit der Gewerbesteuer, die wir hier aber außerachtlassen. — Die heutige deutsche Erbschaftssteuer ist eine Anfall-, also nicht eine Nachlaßbesteuerung.

benutzt werden. Letztere Einheitswerte sind für alle 4 Steuern gültig.

In allen Fällen, in denen der Ertragswert der Bewertung zugrunde gelegt ist, so z. B. bei Bewertung der bebauten Grundstücke (siehe § 13), ist eine gewisse Kontrolle möglich zwischen dem Einkommen und dem „Einheitswert", der zugleich den vier Besteuerungen zugrunde liegt.

Nehmen wir den Fall einer Mietwohnung an, die aus vier Stockwerken besteht, und für welche die Jahresmiete: 1200 RM, 900 RM, 1000 RM und 800 RM, zusammen 3900 RM beträgt.

Nehmen wir an, daß der Multiplikator in dem Bezirk 8 ist, so ist der „Einheitswert" der Mietwohnung $3900 \times 8 = 31.200$ RM. Nun wird dieser Einheitswert auch im Falle von Vererbung, Schenkung, wie auch im Falle des Verkaufs zugrunde gelegt. Im § 14 haben wir bereits gezeigt, daß er auch für die Vermögenssteuer gültig ist.

Die Kontrolle ist hier nur einseitig: der Ertrag kontrolliert den Einheitswert, aber der Einheitswert kontrolliert nicht den Ertrag. Das ist gerade der Fall, den wir im Kapitel VI, § 11, unserer theoretischen Auseinandersetzung in abstracto beschreiben werden. Die Kontrolle ist aber nicht nur einseitig, sondern auch indirekt. Die Kalkulationsgeschicklichkeit bringt das Interesse des Hausbesitzers, keine zu hohe Miete anzuzeigen, mit dem des Mieters, keine zu kleine Miete anzuerkennen, in Verbindung.

Diese Kalkulationsgeschicklichkeit für die Berechnung der Erbschafts- und Grunderwerbssteuer ist 1933 auch in Rumänien eingeführt worden und, wie wir glauben, nach deutschem Muster.

Falls der „Einheitswert" auf Grund des gemeinen Wertes oder des Hektarsatzes berechnet wird (siehe § 14), so beruht die Bewertung auf den Erfahrungen bei Musterstücken, Vergleichsbetrieben oder Nachhaltsbetrieben. In diesem Fall ist der

„Einheitswert" nur eine ganz unvollkommene Kontrolle der Richtigkeit der Bewertung.

Für alle bebauten und unbebauten Grundstücke in Deutschland sind seit dem Jahre 1928 sogenannte „Einheitswertakten" angelegt worden und ebenso für sämtliche landwirtschaftliche Betriebe. Gelegentlich eines Erbanfalls oder eines Verkaufs sind die Bewertungen der entsprechenden Immobilien verhältnismäßig einfach, schematisch und rasch durchführbar.

Die indirekte Kontrolle vereinigt sich hier mit einer schematisierenden und einer zeitersparenden Tätigkeit für die Steuerbehörden.

Obwohl keine Schlüsse daraus gezogen werden könnten, geben wir hier einen Vergleich zwischen dem Aufkommen folgender drei Besteuerungen [1] für das Rechnungsjahr 1936—1937:

	Grund- und Gebäudesteuer	Grunderwerbs-steuer	Erbschafts-steuer
1. April 1936 —31. März 1937	RM 1.476,000.000	95,000.000	77,500.000

VI.

Kontrolle der Einkommensteuer durch die Umsatzsteuer

§ 19. Seit 1. April 1926 hat die deutsche Umsatzsteuer eine allmähliche Vereinfachung erfahren, bis sie den heutigen Charakter einer „Allphasensteuer" mit wenigen Steuersatzunterschieden bekommen hat.[2]

Solange die wichtigste Form der ursprünglichen Umsatzsteuer in einer mit mannigfaltigen Sätzen ausgebauten Her-

---

[1] Die Grund- und Gebäudesteuer wird gänzlich, die Grunderwerbssteuer zu $^2/_3$ den Ländern und Gemeinden überwiesen. Die Veranlagung und Beitreibung wird aber durch Reichsfinanzbeamte vollzogen.

[2] Terhalle, Leitfaden der D. F., Seite 139/142.

stellersteuer bestand, konnte sie für Kontrollzwecke der Einkommensteuer weniger dienen. Denn man mußte für die verschiedenen Luxusherstellungen verschiedene Teilumsatzmassen feststellen, für welche verschiedene Sätze zu berechnen waren. Man konnte also nur ziemlich schwer eine einheitliche Übersicht des Gesamtumsatzes gewinnen, besonders, da bisweilen nur eine Auswahl der Umsätze besteuerbar war.

In der heutigen Form ist die Umsatzsteuer in der Mehrzahl der Fälle eine Steuer auf den „rohen Ertrag".[1] Die Steuerbemessungsgrundlage ist das „vereinnahmte Entgelt", d. h. der Verkaufspreis abzüglich Nachlaß (Rabatt); bei den Geschäften, bei denen kein Nachlaß gewährt wird, kommt also nur der Verkaufspreis in Frage.

Nur Umsätze im Inland oder ins Inland sind steuerpflichtig; ausgenommen sind die gewöhnlichen Umsätze des Bankgeschäftsverkehrs. Die frühere Steuerfreiheit fast des ganzen Binnengroßhandels wurde 1934 beseitigt und ein einheitlicher Steuersatz von $^1/_2$ % für die Großhandelslieferungen eingeführt. Steuerfrei blieben freilich die Großhandelslieferungen der wichtigsten Rohstoffe: Baumwolle, Brennstoffe, Metalle, Getreide aller Art, Kartoffeln, Mehl usw.

Der Einzelhandel wird mit dem Satz von 2% besteuert; wenn aber der letztjährige Gesamtumsatz eines Handelsunternehmens 1 Million RM übersteigt (also besonders bei Großwarenhäusern), so erhöht sich der Steuersatz auf $2^1/_2$%. Durch die Nichtveranlagung einer Steuerschuld bis einschließlich 20 RM ergibt sich praktisch eine Freigrenze von 1000 RM[2] Umsatz.

Die Gewerbeunternehmen werden ohne jeden Unterschied

---

[1] Gemäß § 5, Abs. 4, des Gesetzes sind abzugsfähig nur die Auslagen für die Beförderung und Versicherung der Gegenstände; die Kosten der Warenumschließung; die eventuellen Auslagen an Zoll und Ausgleichssteuer.

[2] Terhalle, *Leitfaden der D. F.*, Seite 143.

zu einem Satz von 2 % besteuert. Das Gesetz vom 17. Oktober 1934 sieht aber im § 8 eine Zusatzbesteuerung für *„mehrstufige"* Unternehmen (vertikale Zusammenballung) vor. „Dadurch wird ein Schutz der zahlreichen Mittel- und Kleinunternehmen, zu denen die einstufigen Unternehmen in der Regel zu rechnen sind, erreicht."[1]

Für Lieferungen (und teilweise auch Eigenverbrauch) von land- und forstwirtschaftlichen heimischen Erzeugnissen durch die Erzeuger wird ein ermäßigter Satz von 1 % entrichtet.

Interessant ist, daß auch die freien Berufe (Ärzte, Rechtsanwälte, Künstler) der Umsatzsteuer unterliegen und zwar mit dem Satz von 2 %.

Um die Beteiligung der wichtigsten Geschäftszweige an den versteuerten Umsätzen zu zeigen, geben wir aus dem Statistischen Jahrbuch 1937 folgende Zahlen — betreffend das Jahr 1935 — wieder:

Rechnungsjahr 1935/36

	Zahl der Veranlagten	Versteuerter Umsatz in 1000 RM	Veranlagte Umsatzsteuer in 1000 RM
Landwirtschaft	686.000	5,439.000	57.279
Industrie und Handwerk .	1,238.300	62,011.800	1,170.835
Handel und Verkehr . . .	1,277.060	42,900.200	630.136
Freie Berufe	93.500	734.500	14.674

Aufkommen der Umsatzsteuer gegenüber der gesamten Einkommensteuer

	1931/32	1932/33	1933/34	1934/35	1935/36	1936/37
	in Milionen RM					
Umsatzsteuer .	994	1354	1516	1872	2020	2389
Einkommensteuer	2143	1332	1293	1720	2497	3209
Körperschaftssteuer . . .	372	105	210	319	592	1046

[1] F. Reinhardt, *Die neuen Steuergesetze,* Seite 268.
Übrigens betrifft die Zusatzsteuer nicht Gewerbeunternehmer, bei denen der letztjährige Gesamtumsatz 75.000 RM nicht übersteigt (ebenda, S. 270).

§ 20. Aus dem vorherigen Paragraph geht hervor, daß die Umsatzsteuer eine veranlagte Steuer ist,[1] und daß sie als Steuerbemessungsgrundlage in der Mehrzahl der Fälle den Rohertrag hat.

Für Unternehmer, deren steuerpflichtiger Umsatz im letzten vorangegangenen Kalenderjahr 20.000 RM überschritten hat, beteht eine Pflicht zur „Voranmeldung" für jeden Monat. Der Unternehmer hat die Voranmeldung nach einem Muster abzugeben, das der Reichsfinanzminister bestimmt. Die Voranmeldung hat zu enthalten:[2] 1. Den Gesamtbetrag der vereinnahmten Entgelte für die Umsätze, einschließlich der Entgelte für steuerfreie Umsätze; 2. den Gesamtwert des Eigenverbrauchs; 3. die vereinnahmten Entgelte für steuerfreie Umsätze, getrennt nach den einzelnen Befreiungsvorschriften; 4. die vereinnahmten Entgelte für steuerpflichtige Umsätze, getrennt nach den verschiedenen Steuersätzen; 5. den Gesamtbetrag der nach § 5, Absatz 4, des Gesetzes bei steuerpflichtigen Umsätzen, abzugsfähigen Auslagen und Kosten.

Diese monatliche Voranmeldung, die eigentlich eine monatliche „Steuererklärung" ist, kann so ausgestaltet werden, daß — wie Prof. Terhalle sich ausdrückt — *„der Fiskus auch mancherlei erfährt, was er etwa als Grundlage für eine Nachprüfung der Einkommensteuer verwerten kann"*.

Für die Unternehmer mit einem letztjährigen Gesamtumsatz von weniger als 20.000 RM ist nur eine jährliche Steuererklärung für das vorherige Kalenderjahr, und zwar bis zum 15. Februar, abzugeben. Die jährliche Steuererklärung muß im allgemeinen gleichfalls das in § 62, Abs. 5, des D. B. angegebene, sehr minutiöse Muster berücksichtigen.

---

[1] Mit Ausnahme der Ausgleichsteuer, die seit 1932 für eingeführte Erzeugnisse durch das Verzollungsverfahren entrichtet wird. Terhalle, a. a. O., S. 149.

[2] Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz, § 62, Abs. (5), § 65 der D. B. nennt die Voranmeldung Steuererklärung.

Der Umstand, daß mittels dieser monatlichen oder jährlichen Steuererklärungen der Fiskus die monatlichen, resp. jährlichen Roheinkünfte kennen lernt und zeitig nachprüfen kann, erleichtert ihm die bei der Einkommensteuer-Veranlagung gestellten Aufgaben. In der Tat, wenn einmal die Roheinnahmen zeitig bekannt sind, so bleibt nach Abgabe der Einkommensteuerdeklaration nur die Richtigkeit der Ausgaben zu prüfen.

Wir bemerken dennoch, daß es sich hier nicht um eine gegenseitige Kontrolle, wie jene zwischen der Einkommen- und der Vermögenssteuer handelt. Auch erhöht sich die Einkommensteuer nicht, wenn die Umsatzsteuer verkürzt wird: also handelt es sich nicht um eine eigentliche Kontrollsteuer im Sinne der in Kap. 1, § 1, gegebenen Begriffsbestimmungen: es handelt sich eher um einen Vergleich ähnlicher Steuergrundlagen.

Rückblick

§ 21. Gleich anfangs hatten wir uns verpflichtet, eine französische Meinung über die Wichtigkeit der Kontrolle des Einkommens durch das Vermögen und vice versa zu bringen.

Die Ansicht stammt schon aus dem Jahre 1914 und wurde im französischen Senat durch den damaligen Berichterstatter zur Einführung des „l'impot général", Herrn Aimond, geäußert. In der Sitzung vom 6. Februar 1914 (Journal Officiell, Débats Sénat, S. 115 und 116) äußerte sich der inzwischen verstorbene Berichterstatter, wie folgt:

„M. Caillaux a fait un rapport sur le fonctionnement de l'impôt en Prusse, qui est un modèle — Messieurs, je le dis encore aujourd'hui — d'exactitude, de précision et de logique."

. . . Un député écrivait l'autre jour: „C'est très simple, appliquons aux possesseurs de la fortune le régime de la double boucle: c'est le contrôle du revenu par la fortune, et de la fortune par le revenu."

„. . . Ces mesures fiscales, nous pouvons les calquer sur un pays voisin, puisqu'il faut aller ches les voisins pour chercher des enseignements durables."

„Voici la clause capitale du nouvel impôt (sur la fortune) que la Prusse, éclairée par le faible rendement de son „Einkommensteuer", est en train d'établir et de recouvrir. Le contribuable est tenu de déclarer le montant exact de sa fortune; il doit mettre à la disposition des agents du fisc, pour leur permettre d'en prendre connaissance et de les contrôler, ses livres de commerce ou livres d'ordre, les contracts, les quittances d'intérêt, compte de banque, aussi que toutes autres écriture pouvant offrir un intérêt."

„. . . La deuxième boucle est appliquée dans un autre pays, dans un canton suisse. Là, quant un contribuable meurt, l'état vient mettre les scellés . . ."

Durch einen Bericht Caillaux's angeregt, erkannte Senator Aimond *mit wirklich prophetischem Geist schon 1914 die Wichtigkeit der Kontrolle zwischen der Einkommensteuer und der Vermögenssteuer.*

Er wies aber weiter darauf hin, daß auch die Erbschaftssteuer eine gute Kontrolle der Einkommensteuer bewirken kann. Wir bezweifeln die Richtigkeit dieser letzten Anschauung, da — wie bereits in Kap. II, § 15, gezeigt wurde — eine Kontrolle der Einkommensteuer durch die Erbschaftssteuer im Durchschnitt erst alle 33 Jahre stattfindet. Dieser durchschnittliche Sterbeabstand zwischen dem Tode der Väter und der Söhne, welcher zugleich der durchschnittliche Abstand zwischen zwei Erbschaftssteuerdeklarationen bildet, scheint sich ja allmählich noch zu verlängern. Der Sterbestand ist abhängig von zwei *Bevölkerungsmittelwerten:* der mittleren Lebenserwartung und dem mittleren Heiratsalter der eheschließenden Männer. — Nun hat sich ja auch in Deutschland die mittlere Lebenserwartung der Nulljährigen mächtig verbessert: sie betrug 35 Jahre im Zeitraum 1878—80 und ist 1934—36 auf 59 emporgestiegen.[1] Da

[1] Statistisches Jahrbuch für 1937, S. 47.

andererseits Deutschland, wie übrigens zahlreiche andere Länder, eine schwerere Besteuerung der Ledigen durchgeführt hat, ist eine bedeutende Verschiebung des mittleren Heiratsalters kaum zu erwarten. Somit kann man sich wohl auf eine Verlängerung des Sterbeabstandes und damit auf die Vergrößerung des Abstandes zwischen zwei Erbschaftssteuerdeklarationen gefaßt machen.

Zutreffender und deutlicher ist in dieser Beziehung folgende Meinung Prof. Terhalles bezüglich des Vergleichs der kontrollierenden Fähigkeit der zwei oben genannten Steuerpaare: „Das Interesse der Veranlagungsbehörde ist geringer, aber ihre Veranlagungs- und Kontrollarbeit auch leichter bei der jährlichen, regelmäßigen und im Zusammenhang mit der Einkommensteuerveranlagung erfolgenden Vermögensbesteuerung, als bei der „einmaligen" Erbschaftsbesteuerung".[1]

---

[1] Terhalle, *Finanzwissenschaft,* Seite 378.

KAPITEL IV.

Kontrollsteuern in kapitalarmen Ländern

§ 1. Man könnte aus zahlreichen Stellen dieser Arbeit vielleicht zur Auffassung kommen, daß ich die Verkoppelung der Einkommensteuer mit der laufenden Vermögenssteuer für eines der besten heute vorhandenen Mittel gegen die Steuerzuwiderhandlungen halte.

Dieser Eindruck ist aber nur zutreffend hinsichtlich der kapitalreichen Länder. In solchen Ländern jedoch, die sich in den ersten Phasen ihrer Kapitalsaufspeicherung befinden und die deswegen teilweise auf fremdes Kapital angewiesen sind, ist die Fragestellung berechtigt, ob die Anlockung fremder Finanzierungsmittel nicht durch eine Vermögensbesteuerung erschwert würde. Von diesem Blickpunkt aus ist in diesen Ländern die jährliche Vermögenssteuer nicht empfehlenswert.

Deswegen fand man, was die Handels- und Gewerbebesteuerung anbetrifft, in kapitalarmen Ländern eine Alternative zwischen der Einkommen- und der Vermögenssteuer in der Form einer gelegentlichen kontrollierenden Minimalbesteuerung als zweckentsprechender. Ihrem letzten Wesensinhalt nach bestehen die erwähnten Minimalbesteuerungsmethoden darin, daß in Jahren, in welchen ein Handels- oder Gewerbebetrieb keinen oder einen zu geringen Gewinn abwirft, die Besteuerung auf der Bemessungsgrundlage des Einkommens verlassen wird, und als Besteuerungsgrundlage und Kontrollmittel ein Teil des rohen Besitzes, des rohen Kapitals, oder der gesamte Umsatz gelegentlich vorgenommen wird. Beschäftigen wir uns mit derartigen Beispielen aus Rumänien und aus Spanien.

Von der Heranziehung des reinen Vermögens zur Minimalbesteuerung könnte viel weniger die Rede sein. Denn, um die genaue Bewertung des reinen Vermögens zu machen, gehören minutiöse Methoden — erinnern wir uns an das Weilsche Verfahren in Deutschland — welche kostspielig und schwer für eine gelegentliche und sozusagen flüchtige Besteuerung benutzt werden könnten. Außerdem könnte man bei dem Abzug der Schulden großen Hindernissen in der richtigen Feststellung dieser begegnen, da eben die kapitalarmen Länder derartig große Vorteile den fremden Anleihen gewähren, daß es bisweilen vorteilhaft erscheint, durch Scheingeschäfte[1] fingierte Anleihen einzurichten.

§ 2. Die Erfassung des rohen Wertes der gesamten Betriebsanlagen wird nach dem rumänischen Einkommensteuergesetz als Minimalbesteuerungsgrundlage der gewerblichen Einzelunternehmerbetriebe benutzt. In diesem Fall handelt es sich also um einen gelegentlichen Übergang zur Realbesteuerung.

Artikel 39, Abschnitt 3,[2] Abs. 2, hat folgenden Inhalt: „Für die gewerblichen Einzelunternehmen gilt als Minimaleinkommen 2 % des Gesamtwertes der beweglichen und unbeweglichen Anlagen, die zur Anwendung im Betrieb bestimmt sind".

Nach dem Wortlaut des Gesetzes wird also als Minimaleinkommen ein fingierter Ertrag festgesetzt, bestehend in einem gewissen Prozentsatz des Wertes der Betriebsanlagen.

---

[1] Vergl. mit unserem Aufsatz: *„Fraudele fiscale în materie de petrol", Analele economice şi statistice,* Dezember 1935. Dieser Aufsatz erschien auch als Sonderdruck mit einem Vorwort von Prof. Dr. Gh. Leon.

[2] *Legea Contribuţiunilor Directe,* öffentliche Ausgabe von Const. Procopiu und S. Tanasescu, Bukarest 1937, S. 110.

Derselbe Gesetzabschnitt beschäftgt sich auch mit der Minimalbesteuerung der einzelunternehmerischen Handelsbetriebe. Da aber die dazu benutzte Methode keine eigentliche Kontrolle bedeutet, werden wir uns mit ihr nicht beschäftigen.

Dieser Wortlaut des Gesetzes führt aber seinem Wesen nach dazu, daß der Wert des Besitzes statt des Einkommenbetrages als Steuerangriffsfläche benutzt wird. Der Abzug etwaiger Schulden wird nicht genehmigt. Sobald infolgedessen der 2 %-Satz des rohen Wertes der Betriebsanlagen höher ist als der bilanzmäßige Reingewinn, wird solcherart der erste Betrag als fingierter Ertrag, anstatt des Reineinkommens oder des Verlustes angenommen. Die Alternativmöglichkeit zwischen der Einkommen- und der Besitzbesteuerung [1] wird also grundsätzlich gesichert.

§ 119, der eine Ergänzung des Art. 39 bildet, erklärt hierzu, daß man als Betriebsanlagen die zum Erwerb bestimmten Gebäude, Grundstücke, Magazine, Maschinen, Utensilien und Lastwagen anzusehen habe, so wie sie mit den Herstellungskosten in den Büchern erscheinen. *Die dazu eventuell errechneten Abschreibungen werden außer Betracht gelassen.* Im Falle, daß keine Buchführung zur Verfügung steht, wird der Wert der Anlagen im Vergleich mit anderen Betrieben geschätzt oder mit Hilfe eines Technikers berechnet.

Wenn wir obige Ermittlungsmodalität näher prüfen, so bekommen wir den Eindruck, daß der richtige Wert der Anlagen bei dieser Gelegenheit kaum verfälscht werden könnte. Denn im allgemeinen hat das Unternehmen das Interesse, in den Büchern die richtigen Herstellungs- oder Anschaffungskosten der Anlagen anzugeben,[2] um das Recht für entsprechende Abschreibungen zu erhalten, oder, um im Falle eines Feuerschadens einen Beweis des richtigen Wertes zu bekommen.

Die grundsätzlich richtige Methode der Kontrolle des Einkommens durch eine Minimalbesteuerung des Wertes des Besitzes wird aber leider kompromittiert durch eine ganz unerwartete, eigentümliche Höchst- bzw. Mindestbegrenzung der

[1] Oder resp. der Teilbesitzbesteuerung.

[2] Oder jedenfalls keine zu niedrigen Herstellungskosten. Vgl. Kap. II, §§ 6—8, und Kap. III, § 4.

Besteuerung. Namentlich wenn die ermittelte Steuer höher als 100.000 Lei, oder niedriger als 35.000 Lei ist, so werden diese Grenzen als unübertretbar betrachtet. Also kann ein sehr großes gewerbliches Einzelunternehmen etwa 20 oder gar 30 mal umfangreichere und wertvollere Betriebsanlagen als ein kleiner, z. B. Anlagen im Werte von 800.000 Lei besitzender Betrieb haben, und der große Betrieb wird dennoch nur 2,8 mal höhere Minimalsteuer als der kleine Betrieb bezahlen. Denn 100.000 Lei Maximalsteuer verhalten sich zu 35.000 Lei, wie 2,8 zu 1. Diese Grenze der Minimalbesteuerung bringt also nicht nur eine Benachteiligung der kleinen Betriebe aber auch eine offensichtliche Bevorteilung der großen Betriebe, die zu einer Betriebskonzentration führen kann. Dieses Beispiel einer zur erkünstelten Betriebsumballung führenden fiskalischen Maßnahme *kann ähnlichen, von Josiah Stamp angezeigten Maßnahmen*[1] *zur Seite gestellt werden.*

§ 3. Dasselbe rumänische Einkommensteuergesetz, in Abschnitt 4 desselben Artikels, beschäftigt sich auch mit der Minimalbesteuerung der Aktiengesellschaften. Bei dieser Gelegenheit wird als Steuerbemessungsgrundlage das in der Bilanz sich befindliche Aktienkapital angegeben, vermehrt um die Reserven jeder Art.[2] § 122 der Instruktionen erläutert den Text in dem Sinne, daß die Reserven so genommen werden, wie sie aus der Bilanz ersichtlich sind. Der im betreffenden Jahr realisierte Gewinn wird nicht zum Kapital hinzugefügt. Andererseits werden aber die etwaigen Schulden nicht abgezogen.

Dem so festgestellten Gesamtkapital war seit 1935 ein Koeffizient von 1% berechnet;[3] *der so ermittelte Betrag bildet den fingierten Ertrag, welcher nachträglich als Minimaleinkommen besteuert wird.* Bei der üblichen, 18%igen Besteuerung des

[1] *Fundamental Principles of Taxation,* S. 86.

[2] *Legea Contribuţiunilor Directe,* Art. 39, Abschnitt 4.

[3] Zwischen 1933—35 war dieser Koeffizient von 2% für industrielle AG., und 3% für Bank- und Handelsgesellschaften.

Einkommens[1] bedeutete diese Minimalbesteuerung eine Besteuerung von 1,8 pro Tausend des Kapitals, also eine besonders niedrige.

Diese Art der Ermittlung des quasi-Kapitals hat natürlicherweise zahlreiche A.-G. und besonders die Tochtergesellschaften veranlaßt, ihr Aktienkapital herabzusetzen und sich vorwiegend mit Anleihen zu versehen. Da der Grundsatz der Minimalbesteuerung in Rumänien erst Ende des Jahres 1931 wirksam wurde, so bemerkte man nach diesem Datum eine außergewöhnlich häufige und starke Herabsetzung der betreffenden Aktienkapitalien. Die Stabilisierung des Lei, die 1929 eintrat, sowie auch die große Zykluskrise berechtigte teilweise in bestimmten Fällen derartige Herabsetzungen; dennoch, wenn alte A.-G., die noch fortfuhren sich Immobilien anzukaufen, zugleich ihr Aktienkapital zu einem Fünftel plötzlich herabsetzten, so bezweckte dieses Verfahren offensichtlich die Umgehung des Gesetzes.

Andererseits aber hatten die Aktiengesellschaften auch das Mittel der stillen oder versteckten Reserven, besonders durch Inflation der Abschreibungen; je größer das Unternehmen war, desto leichter konnte man diese Mittel anwenden. Ja sogar über offensichtliche Reserven konnte man mit Erfolg in alternativer Weise behaupten, einmal, daß sie zum Kapital gehörten, ein andermal, daß sie nichts damit zu tun hätten.

Das Kriterium des vermutlichen Kapitals gab also zu viel größeren Unsicherheiten und Machenschaften als jenes des Wertes der Betriebsanlagen Anlaß. Die Einzelunternehmungen — besonders die Klein- und Mittelbetriebe, welche zum größten Teil in rumänischen Händen waren — wurden gehandikapt gegenüber den Gesellschaften mit teilweise heimatlosen Finanzmitteln. Wir wollen nicht unterlassen, daran zu erinnern, daß der Koeffizient von 1 %, welcher dem Kapital zur Ermittlung

[1] Seit dem 1. April 1938 wurde der durchschnittliche Steuersatz auf 21 % emporgehoben.

des fingierten Einkommens berechnet war, niedriger lag als der in Höhe von 2 % zur Anwendung für die Einzelunternehmen. Ein Vergleich mit der deutschen oder gar der spanischen ähnlichen Besteuerung führt gleichfalls zu überraschenden Kontrasten.

In der Tat hat die spanische Steuergesetzgebung schon vor 1930 ebenfalls eine Minimalbesteuerung der Aktiengesellschaften vorgeschrieben. Diese Minimalbesteuerung konnte aber nicht kleiner als 3 pro Tausend des Kapitals plus Reserven sein,[1] — also ein beträtlich höherer Satz als der 1,8-pro-Tausend-Satz, welcher durch die rumänische Methode nach 1935 noch, *also zu Zeiten hoher Konjunktur,* bewirkt wurde (siehe supra, Absatz 2).

Erinnern wir uns außerdem, daß die deutsche Vermögenssteuer, welche in Verlustjahren die Rolle einer Minimalbesteuerung spielt — und zwar einer stetigen und nicht einer alternierenden Minimalbesteuerung — dennoch 5 pro Tausend beträgt (siehe Kap. III, § 3).

§ 4. Die Minimalbesteuerung mit dem Kapital als Steuerbemessungsgrundlage zeigte sich, wie sich später herausstellte, besonders dort als völlig unzweckmäßig, wo die im Ausland sich befindlichen Muttergesellschaften die in dem kapitalarmen Lande gegründeten Tochtergesellschaften nicht mit genügendem Aktienkapital versorgten, sondern besonders mit reichlich verzinsbaren Anleihen.[2] In derartigen Fällen konnte ja das Aktienkapital zu lächerlich geringen Beträgen schon bei Gründung der Tochtergesellschaft angegeben werden.

---

[1] Prof. A. Vinuales: *„L'imposition des entreprises étrangères et nationales"*, Genf 1932, Band I, S. 90.

Prof. Vinuales ist an der Grenader Universität tätig.

[2] *In einem Aufsatz, den ich im September 1934 unter dem Titel „O tolerantă a fiscului român" veröffentlicht habe, habe ich zahlreiche Beispiele gebracht von Fällen, in denen die Tochtergesellschaften mit 80 bis 100 mal größerem Anleihekapital als Aktienkapital seitens der ausländischen Muttergesellschaften versorgt wurden.*

Um dieses Übel zu beseitigen, traf man in Rumänien im März 1933 eine spezielle gesetzliche Bestimmung: Die Tochtergesellschaften („Societăţi filiale sau afiliate"), deren Gesamtumsatz größer als das Vierfache des Kapitals samt Reserven war, sollten nicht mehr auf Grund des Kapitals, sondern auf Grund des Umsatzes zur Minimalbesteuerung herangezogen werden.

Was sollte man aber unter Tochtergesellschaften verstehen? Der Gesetzgeber vernachlässigte eine Definition dieses anzugeben, obwohl er eine zutreffende in der spanischen Gesetzgebung hätte finden können. Die Folge war, daß die Novellierung von 1933 ohne Auswirkung blieb. Im rumänischen Handelsgesetzbuch ist der Ausdruck „Societate filiale sau afiliate" unbekannt, und keine einzige Gesellschaft wollte sich vor den Gerichtshöfen als Tochtergesellschaft anerkennen.

Wir bemerken, daß für die Berechnung *des fingierten Einkommens, welches anstatt des richtigen Einkommens besteuert werden sollte, ein Koeffizient von* ½ % *benutzt wurde;* der so ermittelte Ertrag wurde dann gewöhnlich mit 18 % versteuert: das bedeutete also eine 0,9-pro-Tausend-Besteuerung des Gesamtumsatzes, was auffalend geringfügig ist. Der Grundsatz der Minimalbesteuerung war ein richtiger, die Durchführung aber eine mangelhafte.

Wir sind der Ansicht, daß der Grundsatz der Minimalbesteuerung nach der Grundlage des Gesamtumsatzes der zweckmäßigste ist, nicht nur, was die Tochtergesellschaften anbetrifft, sondern im allgemeinen für alle Aktiengesellschaften: 1. weil eine sorgfältige Prüfung und Ermittlung des Gesamtumsatzes uns so manches berichtet über die Art und Weise, wie der Gewinn bzw. der Verlust berechnet wurde; siehe dazu unsere Bemerkungen vom Kapitel III, § 20; 2. weil eine Besteuerung der Roheinnahmen sich jener der Gesamtunkosten annähert. Nun

ist es unleugbar,[1] daß bei einer Unkostenbesteuerung der Unternehmer ein Interesse darin findet, nicht zu übertriebene Gehälter oder gar unermessliche Produktionskosten anzugeben, da ja auch diese bei der Besteuerung in Betracht gezogen werden. Der Unternehmer kann ja, im Fall der Nichtheranziehung der Unkosten, riesige Auslagen machen für Reklame oder für Transporte auf entbehrlichen, eigenen Kraftwagen, statt bei gleichen Transportkosten die Staatseisenbahnen zu benutzen; dies um so mehr, da — wenn der Transport nicht durch öffentliche Beförderungsmittel durchgeführt wird — die tatsächlichen Transportkosten übertrieben angegeben werden können.

Experimente mit guten Erfolgen der Besteuerung des Gesamtumsatzes hat ja Deutschland bei der Umsatzbesteuerung (Kapitel III, § 19) gemacht; dabei ist ja der Steuersatz im allgemeinen 2 pro Hundert — obwohl die deutsche Umsatzbesteuerung parallel mit der Körperschafts-, der schweren, 5-pro-Tausend-Vermögenssteuer und bisweilen der Aufbringungsumlage in Konkurrenz läuft. Gleich gute Experimente hat auch Frankreich mit der *„taxe spéciale sur le chiffre d'affaires"* gemacht. Letztere ist eine Zusatzbesteuerung im Rahmen der Einkommenbesteuerung *(Code général des Impôts directs,* 1937, Art. 27—33) der großen Detailgeschäfte, deren Gesamtumsatz 1,000.000 Franken übersteigt; sie hat einen Doppelbesteuerungscharakter; der gestaffelte Steuersatz ist dabei viel tiefer als bei der deutschen Umsatzsteuer, weil er im Durchschnitt nur 3,6 pro Tausend ist, aber wesentlich höher als der rumänische Steuersatz für die Minimalbesteuerung, der ja bis zum 1. April 1938 nur 0,9 pro Tausend des Gesamtumsatzes war.

---

[1] Bekanntlich hat schon Mac-Culloch auf die Zweckmäßigkeit der Heranziehung der Produktionskosten hingewiesen.

KAPITEL V.

Die anderen Möglichkeiten

Judex damnatur cum nocens absolvitur.

§ 1. In der Steuerlehre wurde in verschiedenen Zeitepochen der Widerspruch zwischen dem Dogma der Alleinsteuer und der rivalisiernden Thesis des „bunten Steuerbuketts" oft erörtert.

Als Anhänger einer einzigen, vorwiegend die Grundrente belastenden Steuer, erwähnen wir vorübergehend die Physiokraten,[1] für neuere Zeiten den Amerikaner Henry George — Schöpfer der Single-Tax-Bewegung —, mit ihrer deutschen Verästelung der Bodenreformer. Erwähnen wir des weiteren die alten Verfechter einer allgemeinen Akzise und allgemeiner Zölle, von denen wir nur den Engländer Francis Cradock und den Deutschen Eduard Pfeiffer nennen wollen.[2], [3]

Bezüglich dieses Gedankenganges ist der Aufsatz „A defence of the single tax principle", den Prof. Harry Gunisson Brown im Januar 1935 in den *„Annals of the American Academy of Science"* veröffentlicht hat, ganz besonders beachtenswert.

Wir halten uns nicht auf mit diesen Theoretikern, da sie ja die Einführung einer „Alleinsteuer" oder „beinahe Allein-

---

[1] Eigentlich hat der Gedanke einer einzigen Grundsteuer schon im 17. Jahrhundert mehrere Vorgänger gehabt. Vergl. Fritz Karl Mann, *„Steuerpolitische Ideale"*, Jena 1937. S. 168.

[2] Fr. Cradocks Arbeit stammt aus 1659 und Pfeiffers aus 1868.

[3] Eine erschöpfende Bekämpfung der Alleinsteuer findet man bei E. A. Seligman: *Essays in Taxation* 1925, Seite 18—76, sowie auch bei Dr. Arno

steuer" empfehlen, von einer Steuerart, die von der modernen Steuerdoktrin nicht mehr als gerecht angesehen wird, besonders wenn man dabei noch in Betracht zieht, daß die Ergiebigkeit derselben tatsächlich niemals erprobt worden ist.

Viel schwieriger ist die Widerlegung einer „Alleinsteuer" oder doch „beinahe Alleinsteuer" auf das Einkommen.

Um uns nur auf die deutschen Verfechter einer fast ausschließlichen Steuer auf das Einkommen zu beschränken, nennen wir: von Schierendorff, Lucius, Karl von Sparre, von Groß, von Graffenried und den Gelehrten und Fortschrittsmann Karl Emminghaus, auf den uns mit Nachdruck F. K. Mann (Steuerpolitische Ideale, 1937) aufmerksam macht.

Die modernen Schriftsteller, die eine Vorliebe für die Einkommensteuer bekunden, haben die These ihrer ausschließlichen Verwendung verlassen. Sie geben die Notwendigkeit gewisser Ergänzungssteuern zu neben der Einkommensteuer als Hauptsteuer. Dennoch begeistert von den hervorragenden Eigenschaften derselben, vom Standpunkt der Gerechtigkeit, sowie auch von der relativen Ergiebigkeit der Einkommensteuer schenken sie den Ergänzungssteuern nur eine auf unterster Stufe stehende Bedeutung.

So hat in einem der anziehendsten und lehrreichsten Aufsätze[1] über eine eventuelle Steuerreform in der Zukunft Professor Lampe von der Universität Freiburg i. Br. eine alleinstehende Einkommensteuer unter gewissen idealen Bedingungen vorgeschlagen. Vorläufig empfiehlt er die *Abschaffung der Vermögenssteuer* mit allen ihren Abzweigungen — als da sind

---

Auerswald: *Beiträge zu der Lehre von der einzigen Steuer.* Greifswald 1922; vergl. auch Fritz Karl Mann, a. a. O.

Sehr beachtenswert ist auch Gaston Jèzes Beweisführung *(Cours de finances publiques,* 1935—1936, S. 75—77).

In rumänischer Sprache finden wir eine sinnreiche Bekämpfung bei Gh. N. Leon, *Elemente de ştiinţă financiară,* 1930.

[1] Finanzarchiv 1934, Bd. II. *„Reine Theorie der Finanzreform"* und ebenda *„Verteidigung der Einkommensteuer".*

die Erbschaftssteuern — sowie auch der Verbrauchssteuern, und als Kompensation die Anwendung von zwei sekundären Steuern, die die sinkende Einkommensteuerergiebigkeit bei abnehmender Größe des Steuergegenstandes überwinden sollen.

In der Erkenntnis der Lücke, die sich in den öffentlichen Finanzen nach Annahme seiner Vorschläge ergeben wird, empfiehlt Prof. Lampe als Aushilfe die drastische Methode hoher Strafmaßnahmen, d. h. die Anwendung der Abschreckungstheorie. Wir hingegen ziehen die Methode der *Vorbeugung* durch Steuerkontrolle vor.[1]

Da wir also bei den Verfechtern einer überwiegenden „Alleinsteuer" nicht Gedanken zur Stützung unserer Thesis finden, wollen wir zunächst die Auffassung der rivalisierenden Theorie, nämlich die Theorie der Vielheit der Steuern untersuchen.

§ 2. Stellen wir den Verfechtern einer „Alleinsteuer" oder „beinahe Alleinsteuer" die Verteidiger der „Vielheit der Steuern" gegenüber und fassen wir die Gesichtspunkte einiger derselben in kurzer Übersicht, nämlich in chronologischer Reihenfolge zusammen. Und dies aus dem Grunde, um festzustellen, ob sich nicht wenigstens ein Teil ihrer Argumente zur Unterstützung unserer These eignet.

Gladstone drückte sich in seinem berühmten „*Budget Speech*" vom Jahre 1861 dahingehend aus, daß er bezüglich der direkten und indirekten Steuern nur wie von zwei Schwestern sprechen könne, die in gleicher Weise anziehend, beide äußerst gewinnbringend und beide von gleicher Herkunft sind — nämlich von Notwendigkeit und Findigkeit diktiert —, die sich voneinander nur dadurch unterscheiden, daß die eine kühn und deutlich, die andere jedoch zurückhaltender und einschmeichelnder ist.[2]

---

[1] Oder schlimmstenfalls eine kombinierte Methode.

[2] Hugh Dalton, *Principles*, S. 33, und Hansard 1861.

Ungefähr zwanzig Jahre später hat sich Schäffle für einen begeisterten Anhänger der „Vielheit der Steuern" erklärt; er sagte: „Die nationale Steuerkraft kann nur durch eine Vielheit und Mannigfaltigkeit von Steuern eingesteuert werden".[1]

Es vergingen dann vierzig Jahre, und auf Grund der Kriegserfahrungen hat sich Prof. Fritz Terhalle[2] folgendermaßen geäußert: „Man hat die ‚Prinzipienreiterei' wenigstens in etwas aufgegeben, denn es ist schlechterdings unmöglich. die notwendigen Riesenbeträge aufzubringen, ohne auf beiden „Lungenflügeln des Finanzsystems" recht tief Atem zu holen. Diese Unmöglichkeit hat auch hier und da bereits die Erkenntnis gezeigt, daß mit dem Schlagwort ‚hie direkte, hie indirekte Steuern' nicht vorwärts zu kommen ist."

Wenden wir uns abermals englischen Quellen zu und hören wir die jüngste Meinung Prof. Hugh Daltons, wie sie uns in einer deutschen Übersetzung vorliegt: [3]

„Allerdings gibt es aus gewissen, gegen *jede Alleinsteuer* sprechenden Bedenken noch drei besondere, die gegen eine Beschränkung auf die Einkommensteuer sprechen. Der erste Einwand ist der, daß die Erhebung einer solchen Steuer bei kleinen Einkommen relativ schwierig und kostspielig ist. Der zweite Einwand ist der, daß sie keine besondere Abgabe von den Erben großer Vermögen — einer außerordentlich steuerkräftigen Klasse! — erzielt. Und der dritte Einwand ist der, daß sie mehr als andere Steuern das Sparen beeinträchtigt..."

„... *Ceteris paribus* ist das beste Steuersystem dasjenige, bei dem die Erhebungskosten im Verhältnis zum Steuerertrage

---

[1] Albert Schäffle, *Die Grundsätze der Steuerpolitik,* Tübingen 1880. Seite 71.

[2] Prof. Fritz Terhalle, *Steuerlast und Steuerkraft,* Jena 1921. Seite 47.

[3] Hugh Dalton, *Einführung in die Finanzwissenschaft",* Deutsch von Dr. Hans Neißer. Berlin 1926. S. 34, 105 und 36.

möglichst klein sind — vorausgesetzt, daß der Steuersatz nicht so hoch ist, daß er Versuche der Steuerflucht hervorruft."

„... Zweitens kann Steuerflucht, die bei einer Alleinsteuer verhältnismäßig leicht ist, schneller infolge der Zwickmühle aufgedeckt werden, in die eine Mannigfaltigkeit von Steuern den Steuerzahler bringen kann."

Also sogar in der Heimat der Einkommensteuer und dort, wo sie zu ihrer größten Ergiebigkeit gekommen ist, sind ernste Stimmen gegen ihr einziges Vorherrschen erhoben worden; und diese Stimmen sagen uns gerade, daß unter einer einzigen Steuer die Steuerverkürzungen viel leichter sind als unter einer Vielheit von Steuern.

Wir haben aber erwähnt, daß Prof. Lampe gegen die Steuerhinterziehung das Mittel der drastischen Strafmaßnahmen empfiehlt. Untersuchen wir deswegen näher die Vorschläge Lampes und die Möglichkeit, eine Abschreckungsmethode durchzuführen.

§ 3. Es gibt keinen Zweifel, daß Adolf Lampes Beweisführung besonders gegen diejenigen gerichtet ist, die die Bedeutung der Einkommensteuer durch die Entwicklung einer dominierenden Verbrauchssteuer vermindern wollen.

So wendet sich tatsächlich Professor Lampe in seiner Polemik mit Professor Rolf Fricke „gegen eine Empfehlung der Ausweitung der Verbrauchs- und Umsatzsteuer als opportun für die nahe Zukunft",[1] und wahrscheinlich mit Recht, wie folgt: „Solange selbständige Unternehmungen auf der Grundlage des privaten Eigentums bestehen und Unternehmungen Gewinne berechnen, solange müssen sie auch fähig sein, zu erkennen, was sie an Einkommensteuer zu bezahlen haben, um dem Staat zu geben, was des Staates ist. Dem Willen hierzu möge eine einfache und klare Steuergesetzgebung den Weg erleichtern . . . Ehe in allen diesen Richtungen nicht das Letzte und Äußerste geschafft ist,

[1] Professor Rolf Fricke: „Die Problematik der direkten Einkommenbesteuerung als Grundlage künftiger Finanzreform". Eine Auseinandersetzung mit Adolf Lampe. Finanzarchiv 1934, Seite 393.

kann unmöglich daran gedacht werden, schlechte und zeitwidrige Steuern aus Gründen der Steuertechnik an die Stelle der Einkommensteuer treten zu lassen."

Eine speziell gegen den Mißbrauch mit den Verbrauchssteuern gerichtete Begründung läßt uns eine bevorzugte Zuhilfenahme von drastischen Methoden gegen die Steuerhinterziehung verführerisch erscheinen.

Und tatsächlich erscheint uns für Deutschland die Zuhilfenahme der drastischen Methoden angebrachter zu sein, als zuzugeben, daß die Einkommensteuer ihre Rolle als „Zentralsteuer" verlieren soll, zugunsten der Verbrauchssteuer oder der vorwiegenden Umsatzsteuer. Durch ein glückliches Zusammenfallen wurden gerade die Verbrauchssteuern, die unter den von Lampe kritisierten Steuern[1] figurieren, nicht von uns angeführt in der Rolle der Kontrollsteuern (siehe Kapitel VI, § 12); und der Umsatzsteuer schrieben wir nur eine nebensächliche Bedeutung zu.

So sehr wir uns aber in dieser Hinsicht Prof. Lampes Meinung anschließen, so können wir dennoch — im Falle der vom selben Autor empfohlenen Abschaffung der Vermögens- und Erbschaftssteuer — nicht die Frage unterlassen: *Was aber mit der Steuerumgehung?*

Wir haben ja im ersten Kapitel unserer Arbeit gezeigt, daß nach Ansicht englischer und amerikanischer Steuerpraktiker, und gemäß der deutschen „Mehrsteuernstatistik" die Steuerumgehung weit verbreiteter ist als die einfache Steuerhinterziehung.

---

[1] Wir möchten aber unsere Thesis nicht so weit vorrücken, um zu leugnen, daß nicht nur vom steuertechnischen Standpunkt aus (siehe Dalton, S. 156), sondern auch vom Standpunkt der Ermutigung zur Geldersparnis die spezifischen Verbrauchssteuern Vorteile aufweisen können.

Übrigens kann in Zeiten wirtschaftlicher Unstetigkeit die Besteuerung des „Massenluxuskonsums" als sehr empfehlenswert erscheinen (Terhalle, *Deutschlands Finanznot,* Berlin 1931, S. 53).

Kann man bei der Durchführung einer alleinstehenden Einkommensteuer die Beseitigung der Steuerumgehung durch „einfache und klare Steuergesetzgebung", wie Lampe meint, erleichtern? Oder ist im Gegenteil der Begriff „Einkommen" so verworren, so schwankend, so sehr einem „Kunstbegriff" ähnlich — wir beziehen uns hier auf die Meinungen Prof. Joh. Popitz, Prof. Terhalle, Fritz Karl Manns —, daß er unvermeidlich zu „Rechtsunsicherheiten" Anlaß gibt?[1] Wir sehen also keine Aussichten dafür, daß eine allgemeine Strafbarkeit der ja so schwer feststellbaren Steuerumgehung *erfolgvoll durchgeführt* wird, noch daß man die letzte Steuerzuwiderhandlungsform ausrotten könnte.

§ 4. In was die rohe Steuerhinterziehung — die ja seltener vorkommt — anbetrifft, spricht sich Lampe für die Notwendigkeit von sehr strengen Strafen aus. Was er empfiehlt, faßt er in folgende Worte: „Geht Gemeinwohl vor Eigennutz, dann muß Hinterziehung von Steuern als Diebstahl gegenüber dem Staate mit schärfsten Ehrenstrafen und jedenfalls strenger bestraft werden als betrügerische Handlungen zum Schaden einzelner Personen. Der gleiche Grundsatz nötigt ebenso eindeutig zur Ablehnung der „raffinierten" Organisation des Steuereinzuges bei hohen Abgabelasten. Sie kennzeichnet den schwachen Staat, der es nicht wagt, mit seinen Ansprüchen offen hervorzutreten und der darum zur Taschendiebsmanier des unmerklichen Steuerabzuges greift."[2]

Diese Sprache ist tatsächlich verführerisch, verführerisch besonders in einem autoritären Staatsgebilde.

Wir haben gezeigt, daß wir diese Auffassung für zeitgemäßer halten, als die von Professor Fricke, der mehr für die Ver-

---

[1] Vgl. supra, Kap. III, § 11; Terhalle, *Finanzwissenschaft*, Seite 289, und Mann, a. a. O., Seite 354.

[2] Verteidigung der Einkommensteuer, Seite 625.

brauchssteuer plädiert. Wir sind der Meinung, daß der Ruf nach Strafen eigentlich einen Appell an die Justiz darstellt und damit einer Zufriedenstellung der großmütigsten Bestrebungen des menschlichen Gemüts entspricht.

Wir erinnern, daß in Wirklichkeit für die Erhöhung der Ergiebigkeit der Einkommensteuer diese übrigens gerechte Methode seit Dezennien in England angewandt wird, daß sie gerade nach dem Kriege eine besondere Erweiterung erfahren und daß sie der englischen Steuergebarung ein ganz besonderes Kolorit aufgeprägt hat.

Diese Methode ist jedoch auf dem Kontinent nicht genügend bekannt oder, besser gesagt, sie wurde gewissermaßen durch Euphemismen verschleiert. Wir wollen hier eine Reihe von Beweisen erbringen — gesammelt während unseres fast einjährigen Aufenthaltes in England — dafür, daß sie in einer trockenen, mitleidlosen und unbeugsamen Unterdrückung der Steuervergehen[1] durch Geld- und Gefängnisstrafen besteht.

Und wir werden weiter zeigen, daß in Durchführung dieser in Wahrheit einzig dastehenden Methode der Unterdrückung der Gesetzgeber vergangener Zeiten mit der richterlichen Gewalt der Jetztzeit wetteifert, deren Devise lautet: „J u d e x d a m n a t u r c u m n o c e n s a b s o l v i t u r". Und diese Devise ist in England kein inhaltsleeres Schlagwort.

Weiter oben haben wir behauptet, daß in der Steuerliteratur die englische Unterdrückungsmethode durch Euphemismen verschleiert würde. Diese Behauptung bezieht sich jedoch auf die Literatur des Kontinents. Haben doch die englischen Autoren es nicht immer unterlassen, bezüglich der Income Tax die „Tyrannei" der Abschreckungsmethode den Deliquenten gegenüber zu betonen.[2] Wir führen ein für die englische Methode typisches und von Seligman benutztes Zitat

---

[1] Zwar mit Ausnahme der Steuerumgehung (siehe Kap. II, § 14).

[2] Seligman, Income Tax, französische Übersetzung von Oualid, S. 262.

an: „Methods about which there is infrequently anything that is creditable and often much that is tyrannical".

§ 5. Man kennt in England schon seit Jahrzehnten zur Unterdrückung von Steuerhinterziehungen zweierlei Strafen: Geld- und Freiheitsstrafen. Die absichtliche (vorsätzliche) falsche Erklärung bezüglich der Income Tax wird „misdemeanour" gennant und Sektion 127, Abs. 3 im I. T. A. 1918, enthält folgende Erklärung hinsichtlich des Vergehens von „misdemeanour".

Wenn jemand in einer Steuererklärung, die die obige Form hat, absichtlich oder verbrecherischerweise falsche Angaben macht, macht er sich der „misdemeanour" schuldig und wird bestraft mit Gefängnis bis zu 6 Monaten und einer Geldstrafe, die die Summe der unterschlagenen Steuer nicht übersteigt, nach Schätzung des Gerichtshofes.

Wenn aber der mit der Untersuchung des Falles beauftragte Beamte „local police magistrate" oder eventuell der „coroner" (Staatsanwalt) der Meinung ist, daß das Vergehen der „misdemeanour" einen besonders schweren Charakter hat, so unterbreitet dieser Beamte im Rahmen des „Perjury Act" von 1911 diesen Fall nicht dem Gerichtshof, sondern dem Geschworenengericht. Wenn das Geschworenengericht findet, daß tatsächlich die Rede von einer falschen Erklärung (false statement) von besonders schwerem Charakter oder gar Meineid ist, dann wird der Täter bestraft mit Gefängnis bis zu 2 Jahren — mit oder ohne Zwangsarbeit — und mit einer Geldstrafe, die der Beurteilung des Geschworenengerichts unterliegt, durch Anwendung von Sektion 5 des Perjury Act von 1911.

Die Komplizen, wenn sie sich nicht des Meineides oder der „misdemeanour" schuldig gemacht haben, werden mit Gefängnis bis zu 6 Monaten bestraft zufolge des „Conspirancy and Protection Act" von 1875.

Man könnte einen besonderen Ingrimm der englischen Geschworenen bei der Verkündung von Steuerurteilen vermuten.

In der Tat sind die Geschworenengerichte in der Mehrzahl aus britischen Staatsangehörigen zusammengesetzt, die von der Income Tax befreit sind, dank der verhältnismäßig hohen Befreiung, die bisher für das Existenzminimum gewährt war. Und diese Mitbürger, die in der Tat ja keine Zensiten waren, *hätten ein Vergnügen daran,* daß die schlechten Zensiten verdammt werden. Dieser Einwurf scheint uns allerdings schwach zu sein. Denn tatsächlich muß diese sogenannte „common jury", welche fiskalische Delikte aburteilt, mit Einstimmigkeit beschließen, um ein rechtsgültiges Urteil zu fällen. Infolgedessen kann ein einziger Zensit, der mit dem Los seines Mitbürgers Mitleid hat, das Urteil, das einem Steuerhinterzieher droht, verhindern. Es scheint uns daher um vieles annehmbarer, daß die englischen richterlichen Organe sich mit der fiskalischen Gesetzgebung indentifizieren, um die Strenge der Bestrafung für fiskalische Unterschlagungen zu vermehren, da sie erfüllt sind von einem auf dem Kontinent fast unbegreiflichen Unduldsamkeitssinn.

§ 6. Die englische Presse beschäftigte sich nach dem Kriege *mit den vom Gerichtshof oder dem Geschworenengericht gefällten Urteilen in einer Reichhaltigkeit,* wie man sie sonst in anderen Ländern nicht beobachten kann. Und tatsächlich hat der „Perjury Act", obgleich er in der gegenwärtigen Form aus dem Jahre 1911 stammt, eine erweiterte Anwendung erst nach dem Kriege gefunden.

Aus einem uns vom Sekretariat des „*Central Criminal Court*" (Old Bailey) zugegangenen offiziellen Schreiben vom 26. November 1931 geht hervor, daß in den Jahren 1930 und 1931 diese Geschworenengerichte drei Verurteilungen zu Gefängnis ausgesprochen haben. Die Herren A. L. Beck, Subdirektor der „Statistics and Intelligence Branch" vom *Board of Inland Revenue*, und M. C. Lynch, Beamter dieser Verwaltung, stellten uns im Jahre 1930 Mitteilungen über 6 besondere Verurteilungen in dem Zeitraum von 1921 bis 1928 zur Verfügung, von

denen fünf auf Gefängnis lauteten. Im Mai 1937 haben wir von derselben Behörde, dank Herrn F. H. Lucraft, neue Einzelheiten über derartige, nach 1931 eingetroffene Verurteilungen erhalten, mit denen sich die englische Presse auch besonders befaßte.

So hat das Geschworenengericht von Manchester in seiner Sitzung vom 27. April 1921 den 68 Jahre alten Präsidenten einer G. m. b. H., die sich mit Baumwollhandel befaßte, wegen Steuerhinterziehung während 4 Jahren zu 15 Monaten Gefängnis „second division" [1] und zu 15.821 Pfund Sterling Geldstrafe verurteilt.[2]

Das Geschworenengericht zu Liverpool hat in seiner Sitzung vom 4. November 1924 alle drei 59, 73 und 74 Jahre alten delegierten Aufsichtsräte einer großen Gießerei, und zwar den einen zu 6 Monaten, die beiden anderen zu je 4 Monaten Gefängnis verurteilt. Die hinterzogene Steuersumme betrug 10.000 Pfund Sterling.[3]

Das Geschworenengericht Old Bailey (London) hat in seiner Sitzung vom 3. März 1924 einen 51 Jahre alten Diamantenhändler aus Hatton Garden, London, zu 6 Monaten Gefängnis und 5000 Pfund Sterling Geldstrafe verurteilt wegen einer betrügerischen Manipulation bei der Berechnung der Handelsgewinne, der sogenannten „Snowball"-Methode.[4]

Der Inhaber eines Bankhauses, der es unterließ, die einkassierten Zinsen anzugeben und dem Fiskus zu überweisen, wurde zu 6 Monaten Gefängnis und einer bedeutenden Geldstrafe verurteilt. Diese Bestrafung wurde auch im englischen Unterhaus diskutiert und in der Sitzung vom 19. Mai 1917 vom Deputierten Smithers zur Sprache gebracht.

Das Geschworenengericht zu Swansea hat in seiner Sitzung vom

---

[1] Die Gefängnisstrafe „second division" erfreut sich eines milderen Regimes und wird meist in Brixton, im Süden von London, abgebüßt.

[2] Vgl. mit allen Einzelheiten die *„Times"* vom 29. April 1921.

[3] Alle näheren Umstände sind enthalten im *„Liverpool Echo"* vom 5. November 1924.

[4] *„Manchester Guardian"* vom 4. Mai 1924.

20. Juli 1923 zwei Kohlenexporteure, den einen zu 8, den anderen zu 6 Monaten Gefängnis verurteilt.[1]

Ein reicher Reeder, Sir W. C., wurde im Alter von 72 Jahren im Jahre 1928 wegen Schädigung des Fiskus um 107.000 Pfund Sterling verfolgt. Ohne die gerichtlichen Urteile abzuwarten, überwies der Beschuldigte im Laufe des gleichen Jahres die Steuer von 107.000 Pfund Sterling plus einer Strafe von 321.000 Pfund Sterling. Wegen des vorgeschrittenen Alters und des Gesundheitszustandes des Beschuldigten hat die „Inland Revenue" die notwendigen Schritte eingeleitet, daß die Verfolgung und eine eventuelle Verurteilung zu Gefängnis unterbunden wurde.[2]

Das Geschworenengericht zu Manchester (Crown Court Assizes) hat in der Sitzung vom 11. Mai 1931 zu 9 Monaten „second division" Gefängnis Mr. A. A. B., 51 Jahre alt, Autogummifabrikant, verurteilt, weil dieser mittels der private company, die er leitete, 3364 Pfund Sterling Income Tax hinterzogen hatte.

Dasselbe Geschworenengericht hat in seiner Sitzung vom Juni 1931 Mr. H. G. W., Tapetenkaufmann aus Oldham, zu acht Monaten Gefängnis verurteilt, weil er 3.161 Pfund Sterling Income Tax hinterzogen hatte.[3]

Das Geschworenengericht von Old Bailey verurteilte am 10. September 1931 Mr. Joseph George Fallet, einen Schweinemetzger, 54 Jahre alt, aus Kensington on Thames, zu 12 Monaten Gefängnis, weil er 15.242 Pfund Sterling Income Tax hinterzog. Bemerken wir, daß der Zensit die Steuer inzwischen bereits bezahlt hatte. (News Chronicle vom 11. September 1931.)

Der Court of Criminal Appeal zu London hat am 10. Mai 1932 die Strafe für 3 Jahre „penal servitude", welche das Ge-

---

[1] *„Financial Times"* vom 21. Juli 1923.

[2] Informatinen erhalten von Mr. M. C. Lynch, Beamter am Board of Inland Revenue.

[3] Der Verteidiger des Zensiten erklärte während der Sitzung, daß sein Klient 8000 Pfund Sterling der Fiskalbehörde angeboten hätte, damit sie auf ein strafrechtliches Verfahren verzichte.

schworenengericht Old Bailey gegen Arthur John Priest, ein „rate collector", ausgesprochen hatte, für richtig befunden. Letzterer mußte außerdem 15.321 Pfund Sterling als hinterzogene Income and Surtax und als Geldstrafe begleichen. (Evening News, 10. Mai 1932).

Gerade die Häufigkeit der Verurteilung von Steuerfrevlern beweist, daß in England der moralische Geist nicht abgeschwächt ist, und daß die Strenge der Geschworenen prompt auf den Appell der öffentlichen Meinung reagiert. In dieser Hinsicht gibt es keine passendere Bemerkung, als die von Franz Meisel in „Britische und Deutsche Einkommensteuer", Tübingen 1925, wo er sagt: „Die Zahl der Steuerdelikte und der Kriminalstatistik erlaubt kein zuverlässiges Urteil über die Steuermoral".

Eben deswegen wollen wir noch auf andere Straffälle, mit denen sich die englische Presse beschäftigt hat, hinweisen, indem wir dem Leser folgende Nummern aus der Kollektion der „Times" empfehlen:

Jahr	Monat	Tag	Seite	Spalte
1932	Januar	19	14	e
	März	26	7	d
	April	8	16	d
	Juni	29	4	d
1933	März	20	9	b
	September	15	6	b
	November	21	9	a
	Dezember	12	11	d
	„	13	11	c
	„	14	11	d
	„	15	11	b
	„	16	4	d
	„	19	14	a
1934	Januar	20	7	f
1936	Januar	28	7	g
	März	25	13	d
	„	28	14	a

§ 7. Doch die englischen Gefängnisse beherbergen auch noch eine andere Art von Steuerdelinquenten. Allerdings sind in England, wie auch in anderen Ländern zahlreiche Steuerschuldner, die anscheinend oder in Wirklichkeit zahlungsunfähig sind. Einigen von diesen gelingt es, ein „testimonium paupertatis" beizubringen, das für die Steuerbehörden überzeugend ist; andere wieder bringen zweifelhafte Beweise bei bezüglich ihrer angeblichen Zahlungsunfähigkeit.

Gegen diese zweifelhaft Zahlungsunfähigen gehen die „General Commissioner", die die Repräsentanten der Zensiten sind, mit einer in anderen Ländern ungeahnten Strenge vor. Sie haben das Recht, sie zu Gefängnissen zu verurteilen und sie bis zu dem Augenblick gefangen zu halten, bis sie die Einkommensteuer bezahlt haben.[1] Der Text des Gesetzes ist kein toter Buchstabe. Im Gegenteil, er wird heute noch oft angewendet. So erklärte am 20. November 1931 Sir Herbert Samuel, damals Minister des Innern, im Unterhaus, daß im Laufe jenes Jahres 77 Personen zu Gefängnis verurteilt wurden, da sie sich ohne genügende Entschuldigung mit der Zahlung der Income Tax verspäteten.

Um die Wichtigkeit dieser Verurteilungen zu verstehen, müssen wir uns erinnern, daß in England vor dem November 1931 verehelichte Personen nicht einkommensteuerpflichtig waren, wenn sie ein „earned income" von unter 225 Pfund Sterling (etwa 4250 RM) hatten.[2] Aber wenn ein Ehepaar ein nur erarbeitetes Einkommen (earned income) und außerdem noch drei Kinder hatte, war es auch von dieser Steuer befreit, wenn sein Einkommen weniger als 385 Pfund Sterling (etwa 7250 RM) betrug.[3]

Daraus geht hervor, daß jene 77 Abgeurteilten aus dem Jahre 1931 nicht der sogenannten Armenschicht angehören konnten.

---

[1] Sektion 165 des I. T. A. von 1918.

[2] 1 Pfund Sterling = rund 19,00 RM gerechnet.

[3] Snellings *Practical Income Tax and Surtax,* London 1930, S. 7—9, und Terhalle, *Finanzwissenschaft,* S. 317.

§ 8. Es ist weitgehendst bekannt, daß England zu den Ländern mit großer Sittenstrenge und Unduldsamkeitssinne gehört. Und daher ist auch die „Steuermoral", wie alle Beobachter auch anderer Länder übereinstimmend bestätigen, recht hoch.[1]

In der Beziehung sind sich die deutschen und französischen Kommentatoren fast einig, daß sich der englische Bürgersinn in erster Linie in der Selbstverständlichkeit der Erfüllung der Pflichten offenbart, die ihm durch den Income Tax Act auferlegt sind. Auf die dies bestätigende Meinung von Franz Meisel brauchen wir nicht nochmals zurückzukommen.

Wir müssen uns erinnern, daß etwa 70 % des Aufkommens der Income Tax (ohne der Surtax) durch Steuerabzug und nur etwa 30 %[2] — und zwar besonders die Steuern auf Handel und Gewerbe, die auf Grund der Schedula D festgelegt sind — durch direkte Veranlagung eingebracht werden.[3]

Für jene 30 % der Einkommensteuer, die durch direkte Veranlagung aufgebracht werden, war also eine besonders strenge Gesetzgebung, die einige Kommentatoren sogar als tyrannisch bezeichneten, notwendig. Andererseits muß man tatsächlich feststellen, daß nach der Einführung des „Perjury Act" von 1911, besonders aber nach dem Kriege die Verurteilung wegen Vergehen gegen die Schedula D und auch gegen andere Schedulen einen überaus strengen und drastischen Charakter angenommen hat. *Endlich darf man dabei nicht vergessen, daß der englische Fiskus nicht die Einkommensteuer als Alleinsteuer hatte, sondern daneben über ergiebige Erbschafts- und Verbrauchssteuern verfügte.*

---

[1] Siehe die Meinung des Abgeordneten Tarso in einer Sitzung vom Jahre 1926 der französischen Abgeordnetenkammer.

[2] N. W. Verity, *„Imposition des Entreprises Etrangères et Nationales"*, Genf 1932. Seite 274. (Veröffentlichung des Völkerbundes.)

[3] Auch die Sutax (früher Supertax) wird durch direkte Veranlagung einkassiert. Steuerstatistiken halten aber immer die Ergebnisse aus Einkommensteuer und Surtax auseinander.

Wenn dabei Deutschland, nach dem Vorschlag von Prof. Lampe, die Einkommensteuer als Alleinsteuer aufbauen würde — *was ja nicht einmal England gemacht hat* —, so hätte es mit *viel größeren Schwierigkeiten* zu rechnen und müßte sicherlich noch zahlreichere Freiheitsstrafen verhängen. Und selbst wenn man vom ethischen Standpunkt aus die Überlegenheit der Sanktionsmethoden annehmen muß, so darf man sich doch fragen, ob deren Wirkung nicht so spät eintritt, daß der gewünschte Erfolg erst bei der nächsten Generation zutage tritt.

In dieser Hinsicht drückte sich 1927 Prof. Teschemacher mit Recht folgendermaßen aus: *„Steuermoral ist ein schweres und spätes Erziehungsprodukt, und wir können nicht gerade sagen, daß die Erziehung vollendet wäre".*[1]

Zwar verschreibt ja die seit 1919 bestehende Reichsabgabenordnung nicht nur Geldstrafen, sondern auch Freiheitsstrafen: „neben der Geldstrafe kann auch Gefängnis bis zu zwei Jahren erkannt werden" (§ 396). *Erhebliche Geldstrafen wurden ja in Deutschland bereits inzwischen alljährlich verhängt.*

Was aber die Freiheitsstrafen betrifft, sind uns nur vier aus dem Jahre 1938 stammende Fälle bekannt. Deren außergewöhnliche Strenge steht in auffallender Weise mit der bisherigen Milde der Richter in Gegensatz und deswegen halten wir es für angemessen, die öffentlichen Mitteilungen der deutschen „Justizpressestelle" hier teilweise wiederzugeben.

„Eine Strafkammer des Landgerichts Berlin verurteilte den 22. Mai 1938 den Oberbaurat a. D. und früheren Generaldirektor der Deutschen Continental-Gasgesellschaft B. H. wegen fortgesetzter Vermögens- und Einkommensteuerhinterziehung, ferner wegen fort-

---

[1] Prof. Hans Teschemacher, *Die Einkommensteuer*, S. 91, im Handbuch der Finanzwissenschaft, 1927.

Vergleiche auch mit einer sehr ähnlichen Meinung Fritz Reinhardts in *„Betriebsprüfung"* S. 30, Berlin 1936.

gesetzter handelsrechtlicher Untreue, Devisenvergehen, aktiver Bestechung, Devisenbetruges usw. zu einer Gesamtstrafe von sechs Jahren und sechs Monaten Zuchthaus, zehn Jahren Ehrverlust und Geldstrafen von insgesamt mehr als 8,700.000 RM.

W. H. wurde wegen Beihilfe zu den Steuerhinterziehungen und der handelsrechtlichen Untreue seines Bruders zu insgesamt zwei Jahren sechs Monaten Gefängnis und Geldstrafen von mehr als 600.000 RM verurteilt.

Der Mitangeklagte G. M. aus Dessau erhielt wegen schwerer Bestechung und Steuervergehen insgesamt ein Jahr neun Monate Gefängnis."

. . . . . .

„Nach einwöchiger Prozeßdauer verurteilte die Große Strafkammer in Erfurt den früheren Inhaber einer polizeilich aufgelösten Erfurter Eisenfima, R. S., wegen fortgesetzten teils versuchten, teils vollendeten schweren Betrugs in Tateinheit mit schwerer privaten Urkundenfälschung . . ., ferner wegen fortgesetzter Hinterziehung von Umsatz-, Einkommen-, Bürger- und Gewerbesteuer in Gesamthöhe von 210 RM zu einer Zuchthausstrafe von insgesamt sechs Jahren, 1000 RM Geldstrafe, zehn Jahren Ehrverlust und Verbot der Betätigung als Eisenhändler auf fünf Jahre."

§ 9. Man könnte zwar noch einwenden, daß die Kontrollsteuern überflüssig sind, wenn man nach englischem Muster den Steuerabzug an der Quelle vornimmt. Bekanntlich war ein großer Anhänger des „Quellenprinzips" Heinrich Dietzel, welcher im Auftrag des Vereins für Sozialpolitik 1919 die Abhandlung *„Englische und preußische Steuerveranlagung"*[1] schrieb.

Vor 1920 wandte man sich ja in Deutschland aus sozialpolitischen Rücksichten bei der Besteuerung nur an den Bezieher des Einkommens („Empfängerprinzip"). Und eben obengenannte Untersuchungen Dietzels haben wesentlich dazu bei-

[1] Mit Untertitel: Quellenprinzip contra Empfängerprinzip.

getragen, auf eine teilweise Erfassung der Kapitalsbezüge durch Steuerabzug überzugehen.[1]

Dennoch hat man heute bei weitem noch nicht dem Quellenbezugsverfahren eine so große Rolle wie in England eingeräumt. Zwar ist in Deutschland bei dem Arbeitsentgelt allgemein der Steuerabzug durchgeführt worden,[2] aber — wie schon Dietzel bemerkte (a. a. O., Seite 58) — ist ja hier schon die Auskunftspflicht der Arbeitergeber ein Hindernis zur Steuerentschlüpfung. Viel wichtiger wäre gewesen, sämtliche Kapitalserträge, also nicht nur die Dividenden, die Bezüge aus Kuxen, Genußscheinen, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Einkünfte aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter usw. (§ 43 des Einkommensteuergesetzes), sondern auch die *Zinsen aus Hypotheken, aus Staatsanleihen, Pfandbriefen* usw. dem Steuerabzug zu unterwerfen. Die heute angewandte Besteuerung an der Quelle eines Teils der Kapitalerträge hat ja im Rechnungsjahr 1936/37 nur 74,637.000 RM eingebracht, also nur 3 % von 2,712.153 Mild. RM, das Aufkommen der veranlagten Einkommen- und Körperschaftssteuer.

Vergessen wir nicht, daß die Income Tax unter Sched. D (bezüglich der verschuldeten Gewerbebetriebe) oder unter Sched. A (bezüglich des verschuldeten Haus-Grundbesitzes) auch die Zinsen der Hypotheken dem Steuerabzug (stoppage at source) unterwirft. Außerdem werden unter Sched. C auch alle Zinsen der englischen und in England bezahlbaren ausländischen Staatsanleihen nach demselben Abzugsverfahren besteuert.

---

[1] Terhalle, *Finanzwissenschaft*, S. 307.

Siehe auch Teschemacher, a. a. O.; S. 125: „Unter dem nachhaltigen Einfluß der suggestiven Darstellung des englischen Systems durch Dietzels Schrift....."

[2] Und nämlich auch beim Wochenlohn, obwohl in England bei diesem ein Steuerabzug nicht vorgesehen ist.

Aber die *Income Tax* unterwirft außerdem noch andere sehr wichtige Einkünfte dem Quellenabzugsverfahren, nämlich die Mieten und Pachterträgnisse aus Grund- und Hausbesitz. Es zahlt also die vierteljährlichen Steuerraten nicht der Eigentümer, sondern der Mieter oder Pächter, und namentlich unter Schedula. A. Übrigens ist Sched. A eine der ergiebigsten Schedulen der Income Tax; ihr Aufkommen wurde 1935/36 auf 62.000.000 Pfund Sterling geschätzt, von denen ungefähr die Hälfte durch Steuerabzug beigetrieben wurde.

Eine tiefergreifende Anwendung des Quellenabzugsverfahrens würde unzweifelhaft auch in Deutschland zu einer besseren Erfassung des fundierten Einkommens führen, ohne daß erhebliche soziale Ungerechtigkeiten vorkommen würden. Aber dennoch könnte man auf die Kontrollsteuern nicht verzichten. Erinnern wir uns ja, daß in England 70 % der Income Tax [1] — also fast 60 % des gesamten Aufkommens der Income and Surtax — dem Steuerabzug unterliegt; *der entsprechende Prozentsatz für Deutschland 1936—1937 war nur 39 %.*[2] Und trotzdem hat gerade in England in letzter Zeit der Ruf nach Kontrollsteuern am deutlichsten erklungen.

§ 10. Andererseits wird immer mehr in Deutschland das Verfahren der Betriebsprüfung — ehemals Buch- und Betriebsprüfung genannt — gepriesen. Tatsächlich hat ja gerade in den letzten Jahren dieses Verfahren außerordentlich gute Erfolge gehabt. Wir haben ja im Kapitel I, § 5, gezeigt, wie große Beträge von „Mehrsteuern" zwischen 1932—1937 durch Betriebsprüfung eingebracht wurden. Überhaupt hätte das Aufkommen der Reichssteuern ohne Zweifel nicht den *mächtigen*

---

[1] Siehe vorherigen Paragraph.

[2] Das heißt 1,625.935 Milliarden RM Aufkommen durch Steuerabzug, gegenüber von 4,256.402 Milliarden RM Gesamtaufkommen.

In schlechten Jahren, z. B. 1934—35, war zwar derselbe Prozentsatz viel höher — nämlich 46 %.

Sprung von 6,8 Milliarden RM im Jahre 1932 auf 14 Milliarden RM im Jahre 1937 gemacht, stünde die deutsche Betriebsprüfung nicht auf der Grundlage einer besonders guten Organisation.

Wir möchten hier nicht eingehende Einzelheiten über diese Organisation bringen. Erinnern wir nur, daß gemäß der Reichsabgabenordnung, § 162, Absatz 10, sämtliche großen Betriebe [1] mindestens alle drei Jahre einmal einer ordentlichen Buch- und Betriebsprüfung (manchmal auch „Tiefprüfung" genannt) unterworfen sind: dabei wird untersucht, ob die Bücher und Aufzeichnungen formell und sachlich richtig geführt werden. Der Betriebsprüfer hat eine volkswirtschaftlich vernünftige und steuerlich richtige Überprüfung des Unternehmens vorzunehmen, bei der es weniger auf zahlenmäßige Erfolge als auf sachverständige Gründlichkeit ankommt. Bei diesen Betriebsprüfungen waren 1936 in Deutschland 3000 Prüfer tätig, und zwar 1500 Großbetriebsprüfer, 1000 Kleinbetriebsprüfer und 500 Vertragsangestellte (Dr. Eugen Müller, „Die Betriebsprüfung und das Betriebsprüfungsarchiv", Seite 13). Wegen den übrigen Einzelheiten verweisen wir den Leser auf die oben erwähnte Schrift Dr. Müllers.

Hier möchten wir nur einen wichtigen Umstand betonen: der Betriebsprüfer hat besonders die Einkommensteuer, die Vermögenssteuer und die Umsatzsteuer zu prüfen; prinzipiell aber gleichzeitig alle anderen Steuern (Müller, Seite 27). Nun sind in der Tat, wie wir im Kapitel III eingehend gezeigt haben, zwischen den drei erstgenannten Steuern zahlreiche verkoppelte Werte, so daß die Prüfung des Tatbestandes für eine Steuer, Enthüllungen und Korrekturen im Bereich der anderen Steuern bringt. Posten, die einer Steuer entschlüpfen können, erwirken bisweilen eine höhere Besteuerung unter einer anderen Steuer.

---

[1] Als Großbetriebe gelten Betriebe, deren Rohvermögen über 400.000 RM, oder deren Umsatz über 1 Million RM, oder deren Arbeitnehmerzahl über 50 beträgt.

Und somit ist gerade in der Hauptsache das Postulat der Kontrollsteuern befriedigt und die Betriebsprüfung wirkt eben dadurch befruchtend, *da sie die Existenz etlicher wichtiger Kontrollsteuern auswerten kann.*

Man könnte nun einwenden, daß die genaue Betriebsprüfung, so wie sie in Deutschland durchgeführt wird, eine sehr bedeutende Erhöhung der Kosten der Finanzverwaltung bewirkt. In der Tat ist eine Mehrzahl der Großbetriebsprüfer materiell den Steuerbeamten (wie z. B. Steuerinspektoren usw.) gleichgesetzt; die haushaltsmäßige, jährliche Besoldung der 1500 Großbetriebsprüfer ist also kostspielig. So betrugen die gesamten Kosten für die reichsdeutsche Steuerverwaltung 664,1 Millionen RM im Jahre 1932/33, und 675 Millionen RM im Jahre 1934/35, d. h. ungefähr 5 % bzw. 4,8 % des gesamten Steueraufkommens. (Terhalle, *Finanzpolitik.)* Der Prozensatz der Kosten der englischen Steuerverwaltung war dagegen für das Jahr 1935/36 nur 1,93 % (Seventy-ninth Report of the Commissioners of Inland Revenue, London 1937, Seite 5).[1] Vergessen wir aber dabei nicht, daß die Kosten der lokalen englischen Besteuerung (local rates) hier nicht inbegriffen sind.[2] Außerdem hat der englische Fiskus aus *„viel reicherem Brunnen"* (Dietzel) zu schöpfen, und steht das steuerfreie Existenzminimum in England viel höher; dazu kommt noch, daß der Steuerabzug an der Quelle kleinere Beitreibungskosten als die Besteuerung beim Empfänger verursacht. Übrigens hat in England die Bekämpfung der Steuerumgehung einen ziemlich beschränkten Umfang;[3] nun ist gerade diese Bekämpfung, welche in Deutschland eine erhebliche Rolle spielt, mit einem ungewöhnlich hohen Aufwand verbunden. Endlich ist die deutsche Steuerkontrolle eine mehr präventive, die englische hingegen eine eher repressive.

---

[1] Für 1936/37 war der entsprechende Prozentsatz sogar nur 1,85 *(Eightieth Report,* 1938, S. 5).

[2] Zwar sind diese auch in der deutschen Reichsstatistik auch nur zum Teil inbegriffen. [3] Kap. II, § 14.

KAPITEL VI.

Versuch einer Theorie der Kontrollsteuern

Incidis in Scyllam,
cupiens vitare Charybdin.

§ 1. Wir haben im ersten Kapitel unserer Arbeit die Begriffsbestimmung der Kontrollsteuern vorläufig folgendermaßen getroffen: Kontrollsteuern sind zwei demselben Steuergegenstand in der Weise auferlegte Steuern, daß eine Umgehung der einen Steuer die Erhöhung der andern zur Folge hat.

Diese Begriffsbestimmung bezeichnet die durch die Kontrollsteuern erzielten Ergebnisse. Es ist also eine Begriffsbestimmung der Wirkungen, eine einigermaßen synthetische Begriffsbestimmung.

Neben derselben wollen wir eine zweite Begriffsbestimmung geben, welche die zergliedernden Eigenschaften einer analytischen Begriffsbestimmung in sich vereint, d. h. welche die unerläßlichen und entscheidenden Elemente für die Existenz der Kontrollsteuern aufzählt.

Von diesem Standpunkte aus nennen wir Kontrollsteuern zwei demselben steuerpflichtigen Gegenstand auferlegte Steuern, die aber zwei verschiedene Flächen des Steuergegenstandes treffen, und namentlich in der Weise, daß durch die nicht aufrichtige Verminderug der einen besteuerten Fläche automatisch die Angriffsfläche der anderen Steuer vergrößert wird.

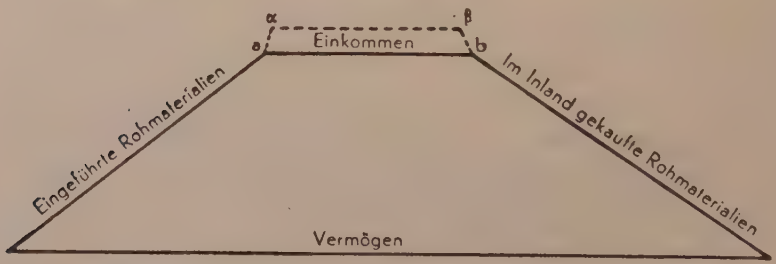
Diese Begriffsbestimmnug, wie auch die vorhergenannte, zeigt, daß die erste Eigenschaft (Bedingung) der Kontrollsteuern die ist, daß sie einunddenselben Steuergegenstand angreifen.[1] So z. B. kann eine Verbrauchssteuer auf Alkohol keinesfalls eine auf Spielkarten oder auf den Wertzuwachs auferlegte Steuer kontrollieren.

Eine weitere Eigenschaft der Kontrollsteuern ist, daß sie auf zwei verschiedene Flächen desselben Steuergegenstandes treffen.

Wir wollen eine Reihe aufklärender Beispiele anführen. Nehmen wir an, daß ein Fabriksbesitzer kein anderes Vermögen besitzt als diese Fabrik, welche er persönlich leitet.

Die Wirtschaftseinheit dieser in Tätigkeit befindlichen Fabrik hat mehrere Angriffsflächen (besteuerbare Flächen) und zwar: das Vermögen, das Einkommen, den Umsatz, die Brutto-Produktion, das Quantum der importierten Rohmaterialien, das Quantum der im Inlande gekauften Rohmaterialien usw. Wir wollen die sichtbare Größe dieser Flächen, *welche jedoch von ihrer wirklichen Größe verschieden sein kann,* in schematischer Form darstellen:

Schema I.



a—b Veranlagungsfläche der halbpersonalen Einkommensteuer

α—β Veranlagungsfläche der progressiven Globalsteuer

[1] Alle Kontrollsteuern sind konkurrierende Steuern; aber nicht alle konkurrierenden Steuern sind Kontrollsteuern.

Einige dieser besteuerbaren Flächen können durch eine oder mehrere Steuern angegriffen werden. So ist in manchen Ländern auf das *Einkommen* gleichzeitig die proportionale halbpersönliche Schedulensteuer und die progressive „globale" Zusatzsteuer — beispielsweise die englische „surtax", die amerikanische „supertax", das französische „impôt general" — auferlegt (siehe Schema I und VII). Diese zwei übereinandergreifenden Steuern sind genau auf dieselbe Fläche — oder eventuell mit geringen Minusunterschieden für die Zusatzsteuer — veranlagt.

Niemals wird eine Verminderung des der Schedulensteuer unterliegenden Einkommens durch eine Erhöhung des der Zusatzsteuer unterliegenden Einkommens verraten. *Sondern im Gegenteil bewirkt diese Verminderung auch eine entsprechende Verminderung der Zusatzsteuer, woraus für den Fiskus nichts Besonderes heraussprıngt.*

Somit können diese zwei Steuern, nachdem sie auf derselben Fläche übereinandergelegt sind, keine gegenseitige Kontrolle auf die Richtigkeit der Steuererklärung ausüben.

§ 2. Ganz anders ist die Lage bei zwei verschieden angesetzten, d. h. getrennte Flächen desselben Gegenstandes angreifende Steuern.

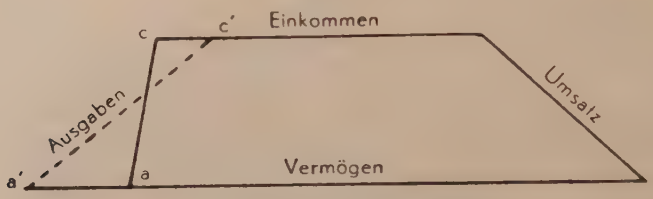
Kommen wir auf unser Schema Nr. 1 zurück und nehmen wir an, daß der Fabrikbesitzer eine wichtige eigene technische Erfindung in seinem Betrieb in Funktion setzt, welche unter Ausschaltung größerer Spesen seine Investierungen auf den doppelten Wert erhöht; oder daß in unmittelbarer Nähe des Betriebes ein neuer öffentlicher Kanal gebaut wird, welchen der Fabriksbesitzer nunmehr benutzen kann.

Das Vermögen des Industriellen weist nun eine wichtige Werterhöhung auf, jedoch in einer beinahe unsichtbaren Weise, so daß er bei seiner Deklaration an den Fiskus betreffend das steuerpflichtige Vermögen sehr leicht den Wertzuwachs ver-

schweigen kann, indem er die gleiche Veranlagungsfläche wie bisher angibt.

Im Falle eines Bestehens der Einkommensteuer in dem betreffenden Land kann diese Unterlassung der Anzeige des Vermögenszuwachses bald durch die automatische Vergrößerung einer anderen steuerpflichtigen Fläche und zwar derjenigen des Einkommens, offensichtlich werden. Dann würde das Schema Nr. 1 wie folgt verändert werden:

Schema II.



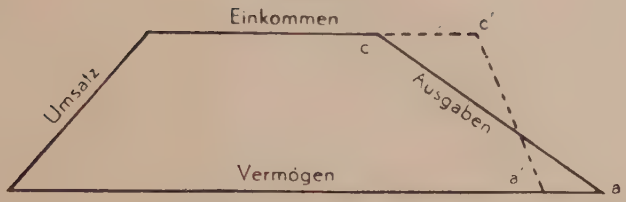
a—a' verstecktes Vermögen.
c'—c vergrößertes Einkommen.

Der vom Fiskus durch ungenügende Bewertung des Vermögens erlittene Schaden wird einerseits durch eine höhere Besteuerung des Einkommens ausgeglichen. Andererseits kann die Feststellung eines nunmehr größeren Einkommens den Fiskus anregen, zu prüfen, ob nicht eine andere Bewertung des Vermögens eintreten soll.

Nehmen wir umgekehrt den Fall an, daß das steuerpflichtige Einkommen eine Erhöhung erfuhr, wobei es jedoch dem Industriellen gelang, diese Erhöhung zu verheimlichen. Die Anhäufung dieses versteckten Einkommens hat es dem Industriellen ermöglicht, ein unbebautes Grundstück neben seiner Fabrik, oder Rennpferde zu kaufen. Durch die Existenz der Vermögenssteuer wird dieses Grundstück oder der ertraglose Rennpferdestall neben dem übrigen Vermögen besteuert.

Die Vergrößerung der besteuerbaren Fläche des Vermögens entschädigt gewissermaßen den Fiskus für den durch Verheimlichung des Einkommens verursachten Schaden.

Schema III.



c—c' verstecktes Einkommen.
a'—a vergrößertes Vermögen.

Gleichzeitig wird der Fiskus, nachdem er die Vergrößerung des Vermögens zur Kenntnis genommen hat, darauf hingewiesen, die Veränderung des Einkommens mit größerer Aufmerksamkeit zu überprüfen, um nach eventuellen Verschleierungen zu suchen.

Die Einkommensteuer kontrolliert bisweilen die Vermögenssteuer und umgekehrt, so daß die Kontrolle gegenseitig ist.

Die obigen ganz elementaren Beispiele vermeiden, daß man sich mit der — sozusagen gesetzlichen — Verwirrung, die man in zahlreichen Steuergesetzgebungen zwischen der Begriffsbestimmung des Einkommens und derjenigen des Vermögens antrifft, beschäftigt. *Bei Prüfung der oben genannten Verwirrung* werden wir feststellen, daß die gegenseitige Kontrolle dieser zwei Steuern eine viel ausgedehntere Rolle spielt, als die aus obigen Beispielen ersichtliche.

§ 3. Nehmen wir jetzt den Fall eines Landes, in dem die Vermögenssteuer nicht besteht, sondern *nur die Einkommensteuer.* Nehmen wir gleichzeitig an, daß ein großes Industrieunternehmen eine Anzahl eigener Fabriken mit bedeutenden Gebäuden besitzt.

In diesem Fall wird die Leitung des Unternehmens jedes Interesse haben, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude, d. h. ihren Abschreibungswert recht hoch zu gestalten. Das Interesse an dieser Übertreibung erklärt sich durch den Zweck, daß die auf den Kostenpreis zu einem fixen Pro-

zentsatz vorzunehmenden Abschreibungen einen möglichst hohen Betrag darstellen sollen, welcher unter der Benennung „Abschreibung für Abnutzung“ von dem Bruttogewinn des Unternehmens abzuziehen wäre. Das Ergebnis wird somit die Verminderung des bei der Einkommensteuer erfaßbaren Nettogewinnes sein, wodurch zugleich die Bildung einiger künstlicher Abschreibungs-Fonds — die in Wirklichkeit versteckte Reserven wären — möglich wäre, und welche die Personen, die das Unternehmen beherrschen, neuerdings in Einkommen verwandeln könnten, sei es durch Ausschüttung von Gratis-Aktien,[1] sei es durch Gewährung von Darlehen mit kleinem Zinsfuß.[2]

Diese Irreführung durch Umgestaltung des tatsächlichen Einkommens und zugleich Schaffung stiller Reserven wird, wie wir im praktischen Teil dieser Arbeit gezeigt haben (Kapitel II, §§ 7 und 8), von zahlreichen Steuerpflichtigen angewandt und stellt somit eines der verbreitetsten Umgehungsverfahren dar.

Erinnern wir nun daran, daß besonders in den Ländern, in denen die Einkommensteuer einen analytischen Charakter hat, die Gesamtheit des steuerpflichtigen Einkommens in wenigstens 5—6 Teilflächen zerlegt werden kann.

Diese Teilflächen, die Scheduleneinkünfte oder Einkunftsarten genannt werden, weisen untereinander einen Unterschied in der Behandlung auf, der in dem *französischen Steuerrecht* scharf ausgeprägt ist, dagegen weniger im englischen und besonders im deutschen.

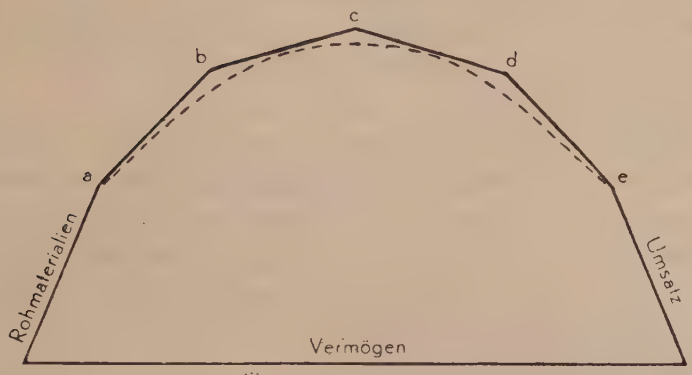
Nun können selbst unter diesen besteuerbaren Teilflächen, gerade weil sie sich gegeneinander schräg verhalten und sich nicht übereinander schieben, Möglichkeiten für eine gegenseitige Kontrolle bestehen, die durch spezielle Bindungen erreicht werden kann.

---

[1] Wenn es sich um eine Aktiengesellschaft handelt. Siehe Kapitel II, § 13.

[2] Siehe Kapitel III, § 11.

Schema. IV.



a e Gesamteinkommen.
a—b Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.
b—c Einkünfte aus Vermietung.
c—d Einkünfte aus Gewerbebetrieb.
d—e Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Nehmen wir weiter an, daß für den Mietwert der Fabriken — der auf Grund der Deklaration des Steuerpflichtigen festgestellt wird —, eine Hauszinssteuer (Mietsteuer) — ebenfalls im Rahmen der Einkommensteuer (also eine Art Teileinkommensteuer) gesetzlich vorgesehen ist —, sogar in dem Falle, daß die Gebäude dem Erwerbstätigen angehören, also keine Miete entrichtet wird.

Diese Teileinkommensteuer wird um so höher ausfallen, als der Steuerpflichtige einen höheren Mietwert (Jahresrohmiete) deklarieren oder anerkennen wird.

Setzen wir den Fall, daß die Abschreibung der Fabriken nicht nach dem Anschaffungspreis oder den Herstellungskosten der Fabrik errechnet wird, sondern nach ihrer Miete. So soll z. B. ein Sechstel der Jahresrohmiete die jährlich zulässige Abschreibungsrate darstellen.

Die einzige Modalität, um eine größere jährliche Abschreibung zu erreichen — und somit die Besteuerung[1] des ge-

[1] Im Rahmen der Einkommensteuer.

werblichen Reingewinnes zu vermindern — ist, einen größeren Mietwert der Fabrik anzugeben bzw. anzuerkennen. Nun hat eine solche Angabe zur Folge, daß eine höhere Teileinkommensteuer auf den Mietwert zu zahlen ist.

Mit anderen Worten hat der Versuch, die Fläche des Teileinkommens gelegentlich der Besteuerung des Reingewinns zu vermindern, als Ergebnis, daß automatisch eine Vergrößerung der Fläche des steuerpflichtigen Mietwertes eintritt. D. h. die Verkürzung der Steuer unter der ersten Schedula bringt die Erhöhung unter der zweiten.

Und umgekehrt wird der Versuch der Verminderung des steuerpflichtigen Mietwertes als Ergebnis die Vergrößerung der steuerpflichtigen Fläche für den Reingewinn des Betriebes haben. Die Kontrolle ist somit für die beiden Flächen gegenseitig.

Dieses Beispiel, welches gemäß der im Rahmen der Income Tax (unter Schedulen A und D) heute gültigen Anordnungen genau wiedergegeben ist,[1] hat den Vorteil, daß es uns zeigt, wie die Kontrolle sogar gleichzeitig ausgeübt werden kann. *Denn genau im gleichen Jahre, in dem der Steuerpflichtige den Versuch macht, eine Besteuerung zu vermindern, vergrößert sich automatisch die andere Besteuerung.* Wir können daher diese Kontrolle als vorbeugende Kontrolle bezeichnen.

§ 4. Nehmen wir nun an, daß die große industrielle Unternehmung eine Aktiengesellschaft ist, daß aber in dem betreffenden Land eine Vermögenssteuer, welche die Einkommensteuer ergänzen soll, nicht besteht.

Und nehmen wir weiter an, daß in demselben Lande auch eine jährliche Besteuerung der „Toten Hand" (taxe de main morte) besteht, welche das Vermögen aller „juristischen Personen" trifft,[2] aus dem sehr einleuchtenden Grunde, daß jene

[1] Für ausführliche Erörterungen siehe Kapitel II, §§ 2—6.

[2] Das ist eben der Fall in Frankreich und teilweise in England. Siehe Kapitel II, § 13.

Vermögen nicht der Erbschaftssteuer unterliegen. In dem Falle, daß jene Besteuerung der „Toten Hand" auch eine Besteuerung der abschreibbaren industriellen Anlagen vorsieht, kann die Gesellschaft, um die Zahlung einer zu hohen jährlichen Steuer für die „Tote Hand" zu vermeiden, das Interesse haben, die Übertreibung des Wertes der abschreibbaren Anlagen unter dem Kapitel der Einkommensteuer zu unterlassen.

Damit dieses Interesse besteht, ist es erforderlich, daß der von der Einkommensteuer ausgeübte Druck gegenüber dem normalerweise kleineren Drucke der Steuer für die „Tote Hand" nicht zu belastend wirkt, d. h., daß der Satz der Einkommensteuer nicht allzu hoch gegenüber denjenigen der Steuer der „Toten Hand" sein soll. Denn in letzterem Fall kann der Steuerpflichtige einen Vorteil darin finden, soviel wie möglich den Wert der Anlagen zu übertreiben, die entsprechende Steuer der „Toten Hand" zu bezahlen, aber dabei soviel wie möglich abzuschreiben, um einen Teil der Einkommensteuer zu umgehen.

Hierzu wollen wir noch bemerken, daß der Druck der zwei Steuern dennoch in einer Anzahl von Jahren verschieden stark sein kann — und daß trotzdem ein reelles — wenn auch unauffallendes Gleichgewicht zwischen beiden Steuern zur Geltung kommen kann.

In der Tat ist die Einkommensteuer eine gewissermaßen nominelle jährliche Steuer, welche den Steuergegenstand gewöhnlich nur einmal — und zwar bei seiner Entstehung — trifft. Ist in einem bestimmten Jahr kein Einkommen vorhanden, so bleibt demgemäß jede diesbezügliche Steuerverpflichtung aus und in diesem Fall wird die Einkommensteuer eine intermittierende Steuer. Ein 10 %-Satz des Einkommens ist zwar ein hoher Satz, bedeutet aber nicht, daß die Steuerfälligkeit eine jährliche ist.

Ganz anders verhält es sich mit der Steuer der „Toten Hand", welche in der Absicht des Gesetzgebers eine Vermögenssteuer bleibt, die also denselben Steuergegenstand — die

Substanz — wiederholt angreift. Ob der Steuerträger sie wirklich aus der Substanz, oder wenn ein Einkommen vorhanden ist, aus diesem letzteren bezahlt,[1] ist eine andere Sache. Jedenfalls ist in England und Frankreich diese Steuer eine gleichmäßige und jährlich stetig bezahlte — selbst in dem Falle, wenn die Substanz keine Früchte trägt. Wenn wir nun berechnen, daß eine 10 %ige Besteuerung des Einkommens eine 5 ‰-Besteuerung des sich zu 5 % rentierenden Reinvermögens bildet, so könnten wir grosso-modo daraus folgern, daß eine 2 ‰-Besteuerung des gesamten Reinvermögens[2] einer „juristischen Person" das Gleichgewicht zu einer 10 %igen Besteuerung des Einkommens erwirken würde.

Im allgemeinen könnte dieser Gedanke folgenderweise ausgedrückt werden: der Gegendruck einer zwar kleineren, aber stetigen Besitzsteuer kann ebenso stark sein, als der einer höheren, jedoch eventuell intermittierenden Einkommensteuer.

Es macht sich erkennbar, daß auch im Falle der Verkoppelung der Einkommensteuer mit der Steuer der „Toten Hand" die *Kontrolle* eine gegenseitige ist. Eine Verminderung des Wertes der der Äquivalentsteuer unterliegenden Anlagen bringt normalerweise eine Verminderung der Abschreibungsrate, also ein Erhöhen der Einkommensteuer, und vice versa.

Bemerken wir noch, daß die Kontrolle fast *simultan* ist. Tatsächlich erhöht sich im gleichen Jahre, in dem die Verminderung der einen Verkoppelungssteuer stattfindet, auch die andere.

§ 5. Kommen wir zu dem Beispiel zurück, bei welchem in dem betreffenden Land die Einkommensteuer neben der Vermögenssteuer besteht und versuchen wir, die Kontrollmodalitäten besser zu prüfen. Nehmen wir an, daß eine größere Menge von Fabriken einer Aktiengesellschaft gehört. Wir haben im § 3 gesehen, daß diese A.-G. das Interesse haben könnte, die Ab-

[1] Hugh Dalton, *„Principles of Public Finance"*, 1936, Seite 36 und 37.
[2] Durch z. B. der Äquivalentsteuer.

schreibungen der Fabriken künstlich zu erhöhen, um eine Verminderung des steuerpflichtigen Einkommens und eine unzulässige Ansammlung von Reserven zu erzielen. *Abgesehen von dem Interesse, Reserven auf unrechtmäßigem Wege anzusammeln,* besteht jedoch für die Gesellschaft auch das Interesse, Reserven auf *rechtmäßigem Wege* anzusammeln. Ein Mittel, eine Ansammlung letzterer Art zu erreichen, ist, daß man die *Verwirrung,* die beinahe in allen Steuergesetzgebungen *zwischen dem Begriff des Einkommens und demjenigen des Kapitals besteht, ausnützt.*[1] In der Tat haben sich wenige Steuergesetzgebungen damit beschäftigt bzw. ist es wenigen gelungen, dem Einkommen eine vollkommene Begriffsbestimmung zu geben. Überhaupt ist der Begriff „Kapital" bzw. „Vermögen" ein viel älterer,[2] besser umgrenzbarer und weniger schwankender als derjenige des Einkommens.

Eine der Ursachen dieser Mängel oder dieses Mißerfolges besteht darin, daß die Herkunft des Einkommens außerordentlich *vielförmig* und *formabänderlich* ist. Außerdem ist die Unterscheidung, ob das Einkommen *realisiert oder* nur *realisierbar* ist, manchmal sehr schwer; ebenso, *ob dasselbe von dem Stammgut trennbar* oder teilweise damit verwickelt ist, — oder schließlich, ob unter Einkommen auch ein Mehrwert des Kapitals („capital accretion", Vermögenszuwachs) zu verstehen ist. So nimmt das Einkommen manchmal ein kapitalähnliches Aussehen an und ist unter diesem täuschenden Banner nicht zu erkennen. Einer der Wissenschafter, welcher sich am meisten bemüht hat den Unterschied zwischen Kapital und Einkommen zu klären, Prof. Irving Fisher,[3] macht uns darauf aufmerksam, daß nicht nur das Kapital als Quelle des Einkommens vorkom-

---

[1] Bruno Moll, *Lehrbuch der Finanzwissenschaft,* Berlin 1930, Seite 459, 464 und 465. [2] Ebenda, Seite 459.

[3] Verfasser des bekannten Werkes *„The nature of Capital and Income"*, 1906.

Dr. Vasile Vasiliu machte eine beachtenswerte Besprechung dieser Schrift in dem Aufsatz: „Capitalul şi venitul în ştiinţa economică", *Analele economice şi statistice,* April-Mai 1936.

men kann, sondern daß auch das umgekehrte Verhältnis möglich ist,[1] ebenso daß ein Kapitalsgewinn, wenn er verbraucht wird, in Einkommen verwandelt sein kann, und gleichfalls ein Einkommen in Kapital, wenn es zurückgelegt wird.[2] Diese Reziprozität des Ursprungs scheint uns aber keine zutreffende Eigenschaft zu bilden, um die Unterscheidung der beiden Begriffe zu erleichtern.

Zu dieser Schwierigkeit ist noch hinzuzufügen, daß auch das Kapital in Form eines *scheinbaren Einkommens maskiert erscheinen kann,* hinsichtlich dessen der Fiskus wachsam sein muß, *daß er es nicht als ein wirkliches Einkommen besteuert.*

Somit können nicht nur in Fällen von Versuchen unrechtmäßiger Hinterziehung, sondern auch in Fällen von Verwechslungen zwischen Einkommen und Kapital — besonders im Falle der Aktiengesellschaft, bei denen der Unterschied zwischen dem ausgeschütteten und dem in Rücklagen verwandelten Einkommen eine neue Schwierigkeit mit sich bringt, — Möglichkeiten für die Ansammlung von versteckten Reserven geschaffen werden, die der Einkommensteuer entgehen können.

In allen diesen Fällen ist somit die von einer anderen Steuer nicht kontrollierte Einkommentseuer ein unvollkommenes Steuerinstrument, nachdem selbst die Begriffsbestimmung des Einkommens nicht vollkommen sein kann.[3]

Wir haben im § 4 gezeigt, daß ein Teil dieser Hinterziehungsversuche in besonderen Fällen — wie im Falle der Abschreibungen — durch im Rahmen der Einkommensteuer selbst getätigte Bindungen kontrolliert werden können.

Von diesen speziellen Fällen abgesehen, hat die Ver-

---

[1] „Ein Einkommenposten, der einer Gattung Vermögen gutgeschrieben wird, ist oft gleichzeitig in bezug auf einen anderen Teil des Vermögens ein Ausgangsposten." Irving Fischer. *Der Einkommensbegriff im Lichte der Erfahrung.* Seite 4. (Sonderabdruck aus „Die Wirtschaftstheorie der Gegenwart" Wien, 1928.)

[2] Ebenda, Seite 23.

[3] Prof. J. Popitz, Art. Einkommensteuer, *„Handwörterbuch der Staatswissenschaften",* IV. Auflage. Seite 425.

mögenssteuer, die als Kontrolle über die Einkommensteuer fungiert, den Vorteil, daß sie im Falle einer gesetzlichen Verwechslung zwischen dem Einkommen und dem Kapital in ihrer Besteuerung auch das Einkommen umfaßt, das unter der täuschenden Maske des Kapitals sich der Einkommensteuer entzogen hatte.

Darüber hinaus kann sogar der Mißbrauch von Abschreibungen durch die Wirksamkeit der Vermögenssteuer kontrolliert oder, besser gesagt, korrigiert werden.

In der Tat werden sich diese künstlichen, durch anormale Abschreibungen angesammelten Reserven den Besteuerungen gelegentlich der Überprüfung des erfaßbaren Vermögens nicht entziehen können.

Kommen wir jedoch auf die wichtige Feststellung, daß es sich hier eher um eine nachträgliche Korrigierung als um eine gleichzeitige Kontrolle handelt, zurück.

In der Tat macht man die Deklarationen für die Vermögenssteuer gewöhnlich nicht jährlich, sondern — wie im Falle Deutschlands — alle drei Jahre. In dieser Weise haben die Vermögensvergrößerungen, welche genügend versteckt sind, um nicht leicht wahrnehmbar zu sein, jede Möglichkeit erst nach Ablauf von ein bis zwei und sogar drei Jahren erfaßbar zu werden.

In diesem Falle erfolgt die Kontrolle somit gewissermaßen im N a c h h i n e i n und jedenfalls kann von einer vorbeugenden Kontrolle (siehe die vorangegangenen Paragraphen) keine Rede sein. Es handelt sich um eine n a c h t r ä g l i c h e Kontrolle, *die aus- oder verbessernd wirkt.*

§ 6. Da in dem vorhergehenden Paragraph betont wurde, daß die Begriffsbestimmung des Vermögens weniger schwankend als diejenige des Einkommens ist, dürfte man irregeführt sein und daraus folgern, daß überhaupt die Besteuerung des Vermögens gegenüber der Besteuerung des Einkommens Vorteile aufweist.

Eigentlich taucht mit der Besteuerung des Vermögens eine andersgeartete Schwierigkeit auf. Das Kapital kann *qualitativ* noch so gut identifiziert werden, ohne daß wir es trotzdem *quantitativ* leicht sollen bemessen können — was natürlicherweise die Unbestimmtheit des Marktwertes und auch des *Veranlagungswertes* zur Folge [1] hat. Und die Schwierigkeit und Kostspieligkeit [2] gerade der Bewertung des Vermögens macht es in zahlreichen Fällen zweckmäßig, daß man für die Schätzung dieses letzteren Anhaltspunkte in dem Ertrag oder Einkommen suchen soll.

Da aber eine so genau wie mögliche Bemessung des Ertrages oder Einkommens gewöhnlich nur bei dessen jährlicher Untersuchung und Prüfung im Rahmen einer verfeinerten Einkommensteuer möglich ist, so erscheint es also erforderlich, daß vom Standpunkt der Bewertung die Vermögenssteuer *unbedingt* entweder an eine rohe Ertragssteuer [3] oder, viel besser noch, an eine verfeinerte Einkommensteuer anknüpft.

Bringen wir hier noch eine andere Bemerkung an: während bei dem unbeweglichen Vermögen gewöhnlich nur Steuerumgehung durch nicht zutreffende Bewertung stattfinden können, so sind bei dem beweglichen Vermögen sehr häufig Steuerhinterziehungen durch Verstecken möglich. Hierüber ist eine reiche Literatur vorhanden, welche besonders durch den Professoren Seligman und Gaston Jèze hervorgehoben wurde.[4] Führen wir

---

[1] Für die Schwierigkeit der Bewertung des Vermögens siehe Hugh Dalton, *„Principles of Public Finance"* 1936, Seite 44 und Terhalle, *„Finanzwissenschaft"*, Seite 211 und 329.

[2] Hugh Dalton, Ausgabe 1929, Seite 156.

[3] Terhalle, Seite 207.

[4] Jèze, *Cours de finances publiques,* 1935—1936, Seite 194—196.

In dieser Beziehung hat Seligman in *„Essays in Taxation"* New-York 1925, ein schwarzes Bild über die unerwarteten Ungerechtigkeiten entworfen, zu denen in den Vereinigten Staaten zwischen 1860 und 1910 die Besteuerung des Vermögens führte, gerade weil das bewegliche Vermögen mit einem lächerlichen Betrage von den Zensiten angegeben war. Seligman

aber nochmals die Meinung Terhalles an, daß diese Steuerhinterziehung gewissermaßen leichter bei der einmaligen Vermögenssteuer (z. B. Erbschaftsbesteuerung) „als bei der jährlichen im Zusammenhang mit der Einkommensteuerveranlagung erfolgenden Vermögensbesteuerung" ist. *(Finanzwissenschaft,* S. 378.)

Demnach muß die Vermögenssteuer zugleich vom Standpunkte der Vorbeugung eventueller Absichten der Steuerhinterzieher — auf die wir auch bereits im § 2 kurz hingewiesen haben — und auch vom Beweggrund der technischen Genauigkeit und Billigkeit der Bewertung durch eine Einkommensteuer kontrolliert werden.

Nachdem das besteuerbare Einkommen jährlich festgestellt wird, und da in der Mehrzahl der Fälle bei Abgabe einer Vermögenserklärung bereits das Einkommen des vorherigen Jahres bekannt ist, so kann man behaupten, daß die Kontrolle der Vermögenssteuer durch die Einkommensteuer eine gleichzeitige oder vorbeugende Kontrolle ist, zum Unterschiede zu der Gegenkontrolle, bezüglich derer wir im § 5 andeuteten, daß sie eine verspätete oder nachträgliche Kontrolle ist.

---

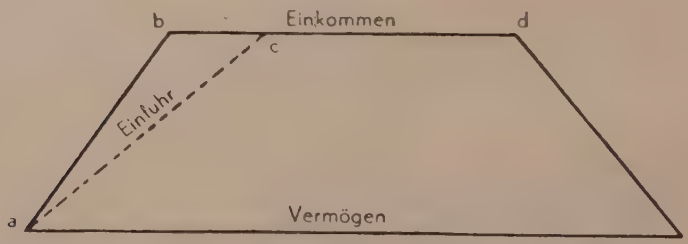
bringt uns folgende Beispiele: „Personal property (das bewegliche Vermögen) in other words paid a little more than three per cent of the whole tax on property" (Seite 25). „In the foremost state of the Union realty (das Sachvermögen) pays more than nine tenths while in its second largest city realty in 1893 paid ninety hundreths and personality only one hundreth of the tax" (Seite 26). Seligman bemerkt bei gleicher Gelegenheit: „These stricking figures become ridiculous when it is remembred that in our modern civilization value of personal property far exceeds that of real estate, as understood by the taxing power" (Seite 25).

Da in jener Epoche in den Vereinigten Staaten keine Einkommensteuer bestand, glauben wir, daß gerade aus diesem Grunde die Kontrollmöglichkeiten sehr gering waren. Anderseits sind heute noch für die zwei Steuern zwei verschiedene Obrigkeiten, so daß auch heute noch die gegenseitige Kontrolle schwierig ist.

§ 7. Kommen wir zu dem Falle des Industriellen — „physische Person" — zurück und nehmen wir an, daß dieser für die Erfordernisse seiner Industrie qualitativ viel bessere und somit auch viel teuerere Rohmaterialien aus dem Auslande als die im Vorjahre benutzten importiert. Auf Grund des Zolltarifs „ad valorem" ist er verpflichtet, den genauen Wert anzugeben und eine höhere Zollgebühr zu zahlen. Dank des Entgegenkommens des Lieferanten und auf Grund einer niedriger gefaßten Faktura unterläßt er es jedoch, eine aufrichtige Zolldeklaration zu machen, eben um einen Teil der Zollgebühren zu umgehen.

Das Ergebnis hiervon wird sein, daß der Wert der eingeführten Materialien kleiner als der richtige erscheinen wird (a—b anstatt a—c). Hingegen erfährt der Gewinn seines Unternehmens eine scheinbare, d. h. künstliche Erhöhung (d—b anstatt d—c), Schema Nr. V. Denn in seiner Buchhaltung hat der Industrielle das Recht, vom Bruttogewinn nur den Wert der eingeführten Ware (a—b) abzuziehen, sowie dieselbe beim Zollamt deklariert wurde. Eventuell wird jedoch der Gewinn der Unternehmung auch in tatsächlicher Weise (d—b) eine Erhöhung erfahren, denn die Einfuhr von teueren Rohmaterialien (a—c) wird eventuell den Verkaufswert der hergestellten Erzeugnisse erhöhen.

Schema V.



a—b deklarierte Einfuhr.
a—c tatsächliche Einfuhr.
d—b scheinbares Einkommen.
d—c richtiges Einkommen.

Dies wird zur Folge haben, daß der Fiskus durch eine eingehende Prüfung der Geschäftsbücher des Industriellen bezüglich der Buchung der beim Zollamt angegebenen Werte einen höheren besteuerbaren Reingewinn ermitteln wird, wodurch teilweise die Umgehung der Zolltarife ausgeglichen wird.

Infolgedessen kann die Einkommensteuer die Genauigkeit der für die Zollgebühr gemachten Deklaration kontrollieren. Wir betonen, daß die Kontrolle bei weitem keine automatische ist. Denn sie bedarf im besprochenen Falle eines zielbewußten Einschreitens des Fiskus zwecks Wertvergleichung im Rahmen zweier verschiedenartiger Besteuerungen.

§ 8. Betrachten wir in ähnlicher Weise die Umsatzsteuer auf den Fakturenwert,[1] die den im Inlande angekauften Rohmaterialien auferlegt ist. Setzen wir also den Fall, daß gemäß der Absicht des Gesetzgebers diese Umsatzsteuer von dem Zwischenverbraucher, d. h. vom Fabrikanten getragen wird.

Wenn unter diesen Umständen der abnehmende Fabrikant von seinen Lieferanten fordern würde, daß er die Faktura über den tatsächlichen Wert der Rohmaterialien erhöhe — um bedeutendere Abzüge von dem der Einkommensteuer unterliegenden Bruttogewinn zu erzielen — dann wird ersterer genötigt sein, eine höhere Umsatzsteuer (und eventuell auch Einkommensteuer) zu entrichten.

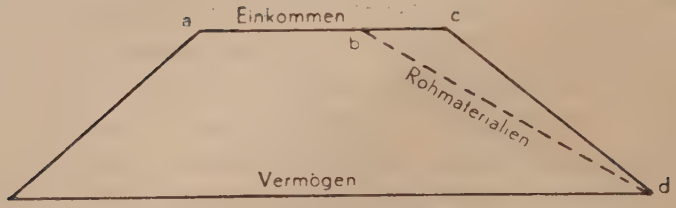
Wenn umgekehrt der Verbraucher von dem Lieferanten fordert, den tatsächlichen Wert der Rohmaterialien zu vermindern, um die Umsatzsteuer auf kleinere Werte zu zahlen — dann wird das Ergebnis hiervon sein, daß der gewerbliche Verbraucher nur kleinere Abzüge vom Bruttogewinn wird machen können, und somit eine höhere Einkommensteuer bezahlen müßte.

Es kann also zwischen der Umsatzsteuer und der Einkommensteuer eine gegenseitige Kontrolle stattfinden.

---

[1] Mit der spezifisch deutschen Allphasensteuer beschäftigen wir uns im letzten Abschnitt dieses §.

Schema VI.



a—b richtiges Einkommen.
b—d richtiger Wert der Rohmaterialien.
c—d fakturierter Wert der Rohmaterialien.
b—c Zuwachs des veranlagten Einkommens.

Nachdem normalerweise die Herstellerumsatzsteuer geringer ist als die Einkommensteuer, und somit ein ungleicher Druck ausgeübt wird, ist schwer feststellbar, welcher Impuls bei dem Steuerpflichtigen überwiegen wird.

Im praktischen Teil unserer Arbeit (Kap. III, § 20) haben wir noch auf einen anderen Vorteil hingewiesen, der bei gleichzeitiger Existenz einer allgemeinen Allphasenumsatzsteuer neben einer Einkommensteuer entstehen kann. Falls nämlich der verkaufende Unternehmer die Voranmeldung seines Gesamtumsatzes machen muß, und falls diese, einer monatlichen Deklaration ähnlichen Voranmeldung, rechtzeitig geprüft wird, so bildet diese Vorprüfung eine wichtige, behelfsmäßige Ermittlung des Einkommens.

§ 9. Bis jetzt hat es sich um direkte Kontrollsteuern gehandelt, d. h. um solche, die sich direkt untereinander kontrollieren.

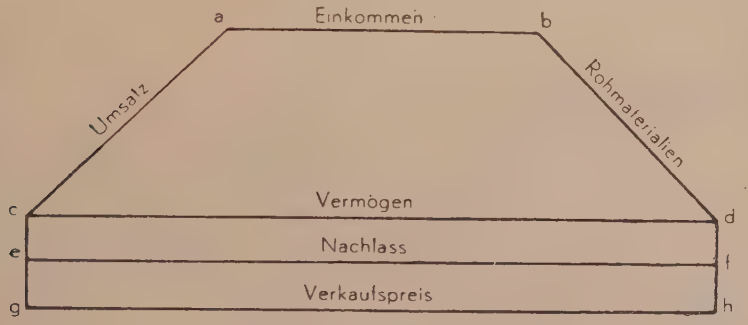
Es sei nun das Beispiel von Steuern genommen, die sich durch ein Kalkulations-Kunststück kontrollieren.

Kehren wir zu Schema Nr. I zurück, welches wir unter Schema VII sichtbar ergänzen wollen.

Auf die besteuerbare Vermögensfläche können 3 übereinander gelegte Steuern berechnet werden: die Vermögenssteuer, die Besitzverkehrssteuer und die Erbschaftssteuer. Die

erste Steuer ist eine laufende Veranlagungsbesteuerung, die zwei letzten Besteuerungen sind gelegentliche. Nachdem diese 3 Besteuerungen dieselbe besteuerbare Fläche treffen, wird die unaufrichtige Verminderung der Angriffsfläche für eine der Steuern auch die Verminderung der Angriffsfläche der anderen Steuern zur Folge haben. Die 3 Steuern können sich untereinander nicht kontrollieren, *solange sie nach der gleichen Schablone* berechnet werden. Denn genau derselbe Irrtum, der bei Berechnung der einen Steuer vorkommt, wird sich bei der Berechnung der anderen Steuern wiederholen.

Schema VII.



c—d besteuerbare Fläche des Vermögens.
e—f besteuerbare Fläche des Nachlasses.
g—h besteuerbare Fläche des Verkaufspreises.

Anders ist es aber, wenn man durch eine Kalkulationsgeschicklichkeit ein Vergleichen der Erbschaftssteuer und Vermögenssteuer aufgibt, und zwecks Berechnung der Erbschaftssteuer eine andere Bemessungsgrundlage anwendet.

Nehmen wir an, daß der Fabriksbesitzer seine Fabrik einem anderen Unternehmer vermietet und daß dieser Mieter während der Dauer von fünf Jahren eine jährliche Miete von x RM zahlt.

Der Fabriksbesitzer wird in diesem Falle nicht für Einkünfte aus seinem Betriebe besteuert, sondern nur mit der Steuer auf den Mietwert (Jahresreinmiete) der Anlagen. Diese Steuer wird auf Grund der Rohmiete x berechnet, für die ein

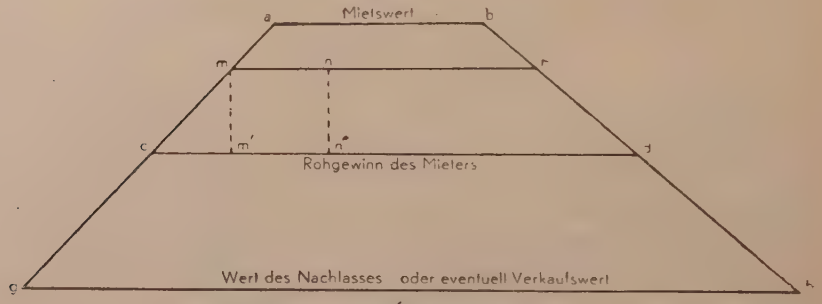
Abzug von etwa 20 % für die jährlichen Reparaturen, Versicherungen und Abschreibungen gewährt wird.

Der Fabriksbesitzer wird somit jährlich auf das Einkommen von $x - (\frac{x}{5})$ besteuert werden. Nehmen wir an, daß der Fiskus bei Eröffnung der Nachlassenschaft des Verstorbenen zur Berechnung der Erbschaftssteuer von dem Wert des für die Vermögenssteuer deklarierten Vermögens absieht und daß er auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen den Ertrags-, d. h. den Mietwert der Liegenschaft als Berechnungsgrundlage annimmt.

Unter Voraussetzung einer 10 %igen Rentabilität berechnet er den Wert der Hinterlassenschaft zu

$$(x - \tfrac{x}{5}) \times 10$$

Schema VIII.



a—b Jahresreinmiete.
m—r Jahresrohmiete.
n—r fingierte Rohmiete.
c—d Rohgewinn des Mieters.

Nachdem die Kontrolle diesmal zwischen zwei verschiedenen Veranlagungsflächen vorgenommen wurde, hat sie alle Erfolgsaussichten.[1]

Im Falle des Verkaufs der Fabrik, also nicht bei der Über-

[1] Die praktische Durchführung dieses Beispiels wird in Kapitel III, § 18, beschrieben. Dennoch haben wir als entscheidende Grundlage die Jahresreinmiete statt der Jahresrohmiete genommen; dieses Verfahren ist nämlich in Rumänien angewendet.

nahme im Wege der Erbschaft, kann eine Kontrolle genau denselben Normen und mit derselben Wirkung erfolgen.

Selbstverständlich ist es notwendig, daß zwecks guten Erfolgs dieses Kalkulationssystem dem Fiskus die Alternative geboten wird, im Falle, daß die Käufer oder die Erben einen höheren Wert der Fabrik, als den durch Berechnung ermittelten angeben, dieselben zur Besteuerung zu dem von ihnen angegebenen Wert heranzuziehen.

Man könnte behaupten, daß in obigem Beispiel die zwei Kontrollsteuern nicht mehr der analytischen Begriffsbestimmung, die wir im ersten Paragraphen gegeben haben, entsprechen. Nachdem der Liegenschaftsbesitzer die Fläche a—b in fingierter Weise vermindert, wird automatisch auch die Fläche g—h vermindert. Andererseits hat der Vermieter kein besonderes Interesse, die Reinmiete (a—b) richtig anzugeben.

Die Kontrolle ist in der Tat indirekt. Denn die Fläche a—b hängt selbst von der Veranlagungsfläche c—d (gewerblicher Rohgewinn des Mieters) ab.

Der Mieter der Fabrik würde sich normalerweise der Angabe einer fingierten Miete widersetzen, denn er würde von seinem gewerblichen Bruttogewinn (c—d von uns bezeichnet) einen ungenügenden Abzug (n'—d statt m'—d) erzielen. Die direkte Kontrolle besteht hier zwischen der Veranlagung des Mieters nach seinem Reingewinn und dem Abzugsrecht, welches ihm für die Miete m—r bei Berechnung der Einkommensteuer zusteht.

Somit geschieht die Kontrolle in diesem Falle indirekt durch eine Zahlenbindung, welche von der Scharfsinnigkeit des Fiskus erfunden wurde.

Außerdem ist die Kontrolle nicht gegenseitig. In der Tat kontrolliert nur eine der zwei Steuern die andere. Die zweite Steuer bleibt unkontrolliert.

Diese Bemerkungen bringen uns zu der Schlußfolgerung, daß diese Verkoppelung von Steuern, welche sich nur durch

ein Kalkulations-Kunststück kontrollieren, nicht als vollkommene Kontrollsteuern anzusprechen sind. Wir könnten sie als halbe Kontrollsteuern bezeichnen.

§ 10. Bis jetzt hat es sich um Kontrolien von zwei Steuern auf Grund von Zahlen gehandelt. Wir wollen sehen, ob eine Kontrollmöglichkeit zwischen zwei Steuern auf der Grundlage der gelegentlich der jeweiligen Steuererklärungen erörterten *Benennung* (Bezeichnung) der Natur der Handelsgeschäfte besteht.

Nehmen wir den Fall einer amerikanischen Filmherstellungsfirma, die das Aufführungsrecht dieser Filme je einer Filmverleihgesellschaft der einzelnen europäischen Länder vergibt. Dieser Vertrieb erfolgt auf Grund eines schriftlichen, auf die Dauer eines Jahres abzuschließenden Vertrages.

Das New Yorker Haus hätte die Möglichkeit, den Vertriebsvertrag auf 2 Arten abzuschließen.

Entweder es schließt einen Vertrag über den vollständigen Verkauf des Filmverlages ab; in diesem Fall hat aber die Käuferin in Europa das Recht, ihrerseits die Filme in anderen europäischen Ländern weiterzuverkaufen oder abzutreten. Hiedurch verhindert sie die amerikanische Firma mit weiteren europäischen Ländern Verträge abzuschließen.

Oder das amerikanische Haus schließt einen Filmverleihvertrag ab, durch den es fordert, daß die Filmverleihgesellschaft ihm die abgenutzten Positive zurückerstattet, und ihr untersagt, die betreffenden Filme in ein anderes Land weiter zu verkaufen oder zu vermieten.

Im ersteren Falle läuft die amerikanische Firma Gefahr, daß Verlagsmonopol und Verfügungsrecht über ihren Verlag zu verlieren. Im zweiten Falle riskiert die Überseefirma, daß die Steuerverwaltung des europäischen Landes die Tatsache aufgreift, daß sie in dem Lande, in welchem die Filme rollen, Verleihgeschäfte tätigt, und läuft damit Gefahr, in diesem euro-

päischen Land für den durch den Verleih erzielten Gewinn besteuert zu werden.

Die amerikanische Firma hat noch eine Möglichkeit: sie betitelt den mit der europäischen Firma abgeschlossenen Vertrag *„Verkaufsvertrag"*, sieht aber in demselben in versteckter Form die Bedingungen eines Verleihes vor, d. h. die Käuferin hat nicht Recht, die Filme weiterzuverkaufen oder abzutreten; der Verkaufskreis wird nicht vorher festgesetzt, sondern er wird einen Teil der Einnahme des Filmes darstellen.

In diesem letzteren Fall könnte selbstverständlich das europäische Land, in dem die Filme Absatz finden, die Aufrichtigkeit dieses letzteren Vertrages auf Grund von bestimmten Artikeln des Bürgerlichen Gesetzbuches, sowie wegen des Umstandes, daß der Vertrag zwecks Umgehung der Einkommensteuer errichtet wurde, überprüfen. Hierfür aber benötigt es besonderer und genauer Steuerbestimmungen,[1] äußerst wachsamer Steuerorgane und eventuell der Inanspruchnahme eines gerichtlichen Rechtsspruches.

Die Kontrolle kann jedoch viel leichter vorgenommen werden, wenn man sich einer Verknüpfung der Sätze der Urkundensteuer (resp. der Registrierungsgebühr) und der Einkommensteuer bedient.

Durch die Besteuerung des Verleihes von Filmen, Schiffen und im allgemeinen beweglicher Güter ausländischer Firmen kann die inländische Einkommensteuer einen viel bedeutenderen Betrag abwerfen als durch die Besteuerung des Verkaufs dieser beweglicher Güter.

Infolgedessen ist es im Interesse der Einkommensteuer, daß möglichst zahlreiche Verleihverträge mit ausländischen Firmen abgeschlossen werden, da solche Einkommen schaffen und die zweifellose Steuerpflicht in dem Lande mit sich bringen, wo solche Investierungen zum Verleih gelangen.

---

[1] Wie z. B. §§ 5 und 6 des deutschen Steueranpassungsgesetzes (1934).

Es liegt somit im Interesse der Steuerbehörde, als Urkundensteuer für solche Verleihverträge viel geringere Steuerquoten festzusetzen als für die Verkaufsverträge.

Durch eine derartig verschiedene Festsetzung der Urkundensteuer wird die steuerpflichtige Ausländerin vor folgende Alternative gestellt:

a) Entweder sie zahlt auf den *Verkaufsvertrag* der Filme eine sehr bedeutende Urkundensteuer, die teilweise die Umgehung der Einkommensteuer ausgleichen wird;

b) oder sie zahlt eine viel geringere Urkundensteuer für einen *Verleihvertrag*, wodurch sie wiederum die Möglichkeit einer Veranlagung zur Einkommensteuer gibt.

Auf diese Weise wird aus dem Vergleich der Bezeichnung (Benennung) des Vertrages gelegentlich der Zahlung der Urkundensteuer und der Bezeichnung desselben Vertrages gelegentlich der Überprüfung der Steuerpflichtigkeit zur Einkommensteuer in Wirklichkeit eine Kontrolle zwischen den beiden Steuern geschaffen.

Auch in diesem Falle ist aber die Kontrolle bei weitem nicht eine automatische. Denn die Organe, die das Gesetz der direkten Steuern ausführen, müssen über die Art und Weise, wie die Urkundensteuer angewandt worden ist, vollkommen unterrichtet sein.

§ 11. Aus der bisherigen Folge unserer praktischen, ergänzt in diesem letzten Kapitel durch schematische Beispiele, geht hervor, daß es Möglichkeiten gibt durch Auferlegung mehrerer Steuern auf einunddenselben Steuergegenstand — sei es, daß dieselben jährliche oder nur gelegentliche sind —, diese derartig zu verkoppeln, zu berechnen und anzupassen, daß durch die Anwendung der einen Steuer die Deklaration für die andere Steuer kontrolliert und eventuell korrigiert wird.

Das Vorhandensein einer Anzahl von Kontrollsteuern setzt jedoch voraus, daß keine dieser verkoppelten Steuern zu drük-

kend sein soll, d. h. die *Theorie der Kontrollsteuern behauptet, daß die Existenz mehrerer, leichter Steuern, welche sich untereinander kontrollieren, vorzuziehen sei:* ebenfalls, daß diese dem Vorhandensein einer einzigen schweren Steuer, die einer nur einseitigen Kontrolle unterliegt, vorzuziehen sind.

Um Kontrollsteuern zu verkoppeln, bedarf man zwar nicht unbedingt einer großen Anzahl von Steuern: zwei direkte Steuern, und etwa eine milde Umsatzsteuer, genügen unter Umständen.

Aus den bisher angeführten Beispielen geht noch hervor, daß zwischen einigen Steuern die Kontrolle gegenseitig sein kann. Wir haben gezeigt, daß die Kontrolle zwischen der Einkommensteuer und der Vermögenssteuer in diese Kategorie fällt (Kapitel III, §§ 4—14 und supra § 2).

Wir haben gesehen, daß unter bestimmten Umständen die zweite Steuer nicht nur eine Kontrolle und Korrektur, sondern — was noch wichtiger ist — sogar eine Kompensation bringen kann. (Kapitel II, §§ 2—6.) Das ist eigentlich das Wesen der „echten" Kontrollsteuern, die eventuell auch „Reparationssteuern" genannt werden können. Mit diesem Ausdruck bezeichnet Gaston Jèze die Kontrollfunktion, welche die Erbschaftsbesteuerung über die Einkommensteuer ausübt (Cours, 1935—1936, Seite 247).

Ein weniger vollkommenes Beispiel ist jenes, in dem nur eine der zwei Steuern die andere Kontrolliert; es handelt sich dabei nur um eine indirekte, durch eine künstliche Verknüpfung vorgenommene Kontrolle. Wir haben die entsprechenden Steuern „Halbkontrollsteuern" genannt (Kapitel III, § 18, und supra § 9).

Vor allem ist aber eine Wertverkoppelung, also eine Kontrolle, nur dann leicht durchführbar, wenn die betreffenden Steuern durch registerförmige „Matrikel" oder Heberollen, oder wenigstens durch ausführliche Steuerdeklarationen unterbaut werden. Von diesem Standpunkt aus sehen wir kaum die Möglichkeit der Verwendung der Verbrauchssteuern als Kontroll-

steuern; um so mehr aber deshalb, weil es sich um „spezifische" Steuern handelt. *In Wirklichkeit verhindern die in Gewichten oder Volumen angegebenen Massen eine übersichtliche Wertverkoppelung* zwecks Besteuerung mit jenen Steuerangriffsflächen, bei denen vom Geldwert ausgegangen wird.

Aber sogar im Falle der Mehrzahl der direkten Kontrollsteuern wird durch diese nur eine Kontrollmöglichkeit (ein „Kontrollpotential") geschaffen, und es ist Aufgabe des Fiskus, diese Möglichkeit auszuwerten.

In der Tat haben wir die „echten" Kontrollsteuern als zwei denselben steuerpflichtigen Gegenstand auferlegte Steuern bezeichnet, die aber zwei verschiedene Flächen desselben Steuergegenstandes in der Weise treffen, daß durch Verminderung der einen Angriffsfläche automatisch die Angriffsfläche der anderen Steuer vergrößert wird.

Die Behauptung, daß „automatisch die Veranlagungsfläche für die andere Steuer vergrößert wird", enthält nicht die Behauptung, daß diese automatische Vergrößerung mit einer sichtbaren Vergrößerung zusammenfällt, d. h. eine sofortige und unbedingte Vergrößerung der zweiten Steuer zur Folge hat.

Es gibt offensichtlich Fälle — und wir haben dieselben in dem geschichtlichen und praktischen Teil dieser Arbeit erläutert —, in welchen die Vergrößerung der zweiten Fläche nicht nur automatisch, sondern auch auffallend sichtbar wird.

Dies ist der Fall der in England früher zwischen der Income Tax und Excess Profits Duty bestehenden gegenseitigen Beziehungen und der Beziehungen welche noch heute zwischen der Sched. D und der Sched. A im Falle der Besteuerung der industriellen Anlagen durch die Income Tax bestehen.

In der Mehrheit der Fälle der „echten" Kontrollsteuern wird die Vergrößerung der zweiten Fläche — obwohl sie automatisch ist — nur für den aufmerksamen und vorbereiteten Beobachter sichtbar. Ohne diese Aufmerksamkeit und Vorbereitung ist die Entdeckung der Vergrößerung der Veranlagungs-

fläche und somit die Erhöhung der zweiten Steuer durch die Reaktion der Steuerhinterziehenden zunichte gemacht.

§ 12. Wir möchten unsere Abhandlung mit einer Betrachtung allgemeinen Charakters beenden. Ein jeder vorhandene Druck, möge er auf steuerpolitischem oder auf mechanischem Gebiete sein, muß — um wirksam oder andauernd zu sein — mit einem Nebendruck in Verbindung gebracht werden, der zwar nicht parallel, sondern konvergierend sich verhalten muß.

Es ist dies das Prinzip, das in der Mechanik verwirklicht ist durch den Schraubstock, *die zwei Griffe der Klammer,* die zwei Steine einer Zwickmühle und in der Architektur durch die Kreuzbänder, die die Balken verbinden. *Es ist das Prinzip, das in der Hydraulik bei den kommunizierenden Gefäßen Anwendung findet: zwei Luftdrucke von gleicher Stärke halten sich in ihrer Auswirkung auf zwei kommunizierende, wenn auch ungleiche Wasserflächen das Gleichgewicht.*[1]

Es ist das Prinzip, das in hervorragender Weise bei der modernen Strategie Anwendung findet, wo die Angriffe an einer einzigen Front mit nur einer Waffengattung umfassenden und umgehenden Angriffen Platz gemacht haben, d. h. solchen an zwei Fronten und mit gänzlich verschiedenen Waffengattungen. In diesem Falle weicht die jahrhundertalte Taktik eines einzigen Druckes einer solchen mit Doppeldruck, von denen der eine gewissermaßen nur künstlich ist, sozusagen eine Bedrohung, die jedoch den Zweck hat, den Gegner zu binden — ganz abgesehen davon, ob sich dieser in der Offensive oder Defensive befindet. Wir machen diese Feststellung, um die von einigen Kritikern des Staates bestrittenen Tatsachen festzuhalten, daß in zahlreichen Fällen, in denen der Staat mit dem Steuerzahler in Berührung kommt, in Wirklichkeit oft der Staat in der Defensive ist, d. h., daß zuweilen der

[1] Dagegen kann ein einziger Druck ein Überfließen verursachen.

Steuerpflichtige eine Macht darstellt, die stärker ist als diejenige der Repräsentanten des Staates. D. h., sehr oft ist der Staat in der Verteidigung.

So müßten also tatsächlich zwei Steuern vorhanden sein, die von fast gleicher Wirksamkeit sein sollen, damit der Steuerdruck an zwei Stellen angreifen soll und gewissermaßen wie eine Zange wirken kann.

Bevor der Zensit der Versuchung unterliegt, eine Steuer zu hinterziehen, muß er sich im klaren sein, daß er von der anderen Steuer erfaßt wird: *„Incidis in Scyllam, cupiens vitare Charybdin"*. Und diese Alternative ist ja jedenfalls milder als die der so vielerseits empfohlenen Freiheitsstrafen.

Das ist auch der Grund, weswegen wir uns für berechtigt halten zu hoffen, daß von jetzt ab der Zufall bei der Organisierung der Kontrollsteuern immer weniger eine Rolle spielen wird. Denn dieser Zufall muß dem zwingenden Postulat nach zielbewußter Einrichtung von Kontrollsteuern weichen.

Ende.

QUELLENVERZEICHNIS

1. Englische Schriften

General Public Acts	Annual Finance Acts.
Board of Inland Revenue	Annual Reports.
Commitee on Finance and Industry	Report 1931.
Commitee on National Debt and Taxation	Report and Minutes of Evidence 1927.
Albert **Crew**, Cresswell, etc.	Rates and Rating. London 1926. 336 Seiten.
Hugh **Dalton**	Principles of Public Finance. 9. Auflage. London 1936. 323 Seiten.
Irwing **Fischer**	The nature of capital and Income, 1906.
E. M. **Konstam**	A treatise on the law of Income Tax. Fifth Edition. London 1936. 768 Seiten.
Alfred **Hanson**	The acts relating to Estate, Legacy and Succession Duties. London 1925. 638 Seiten.
Jaspar **More**	The saving of Income Tax, Surtax and Death Duties. London 1935.
Cecil **Newport**	Limited companies and Surtax. London 1929. 66 Seiten.
Royal Commission on the Income Tax	Report and Minutes of Evidence. London 1920. 1300 Seiten.
Snelling's	Dictionary of Income Tax. London 1930. 704 Seiten.
Sir Josiah **Stamp**	Fundamental Principles of Taxation. Vierte Auflage. London 1936. 320 Seiten.
Sir Josiah **Stamp**	Taxation during war, Oxford, 1933.
Stein and **Maxwell**	Tax avoidance. London 1936.
E. A. **Seligman**	Essays in Taxation. New York 1925. 806 Seiten.
Stanley A. **Spofforth**	Private Companies and the avoidance of Tax. London 1933.
Harrison B. **Spoulding**	The Income Tax in Great Britain and the United States. London 1927.
A. V. **Tranter**	Evasion in Taxation. London 1929. 197 Seiten.
Tolley	Sur-tax and Companies Sur-tax. London 1936.

2. Deutsche Schriften

Dr. E. **Aufermann**	Die Reserven in Steuerbilanzen, ihre Begünstigung und Kontrolle. Berlin 1933. 111 Seiten.
Dr. Richard **Arens**	Vermögenssteuergesetz und Erbschaftssteuergesetz. Berlin und Leipzig 1935. 203. Seiten.
Heinrich **Dietzel**	Englische und preußische Steuerveranlagung (Quellenprinzip contra Empfängerprinzip). München 1919.
Prof. Dr. Herm. **Großmann**	Abschreibung und Steuer. Berlin und Wien 1930. 177 Seiten.
Prof. Alex. **Hoffmann**	Die Besteuerung des Gewinns der kaufmännischen Unternehmen im Ausland. Leipzig 1934. 351 Seiten.
Prof. Walter **Lotz**	Finanzwissenschaft. Tübingen 1930. 966 Seiten. Großoktav.
Fritz Karl **Mann**	Steuerpolitische Ideale. Jena 1937. 364 Seiten.
Franz **Meisel**	Britische und deutsche Einkommensteuer, ihre Moral und ihre Technik. Tübingen 1925. Großoktav.
Eugen **Müller**	Die Betriebsprüfung und das Betriebsprüfungsarchiv. Berlin 1937. 184 Seiten.
Prof. Johannes **Popitz**	Einkommensteuer, Artikel im Handwörterbuch der Staatswissenschaften. IV. Auflage.
Fritz **Reinhardt**	Die neuen Steuergesetze. Berlin 1934. 392 Seiten.
Fritz **Reinhardt**	Betriebsprüfung, Wareneingangsbuch und Warenausgangsverordnung. Berlin 1936. 444 Seiten.
Fr. **Reinhardt** und J. **Gebhardt**	Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung. Berlin 1937. 390 Seiten.
Georg **Schanz**	Erbschaftssteuer. Handwörterbuch der Staatswissenschaften. IV. Auflage.
Herbert **Schmalz**	Die Steuerhinterziehung im Sinne des Paragraphen 359 der Reichsabgabenordnung. Berlin 1926. 68 Seiten.
Prof. Fritz **Terhalle**	Leitfaden der deutschen Finanzpolitik. München und Leipzig 1936. 198 Seiten.
Prof. Fritz **Terhalle**	Finanzwissenschaft. Jena 1930. 573 Seiten. Großoktav.
Prof. Fritz **Terhalle**	Deutschlands Finanznot. Das Problem der öffentlichen Lasten. Berlin 1931. 54 Seiten.
Prof. Fritz **Terhalle**	Steuerlast und Steuerkraft. Jena 1921. 64 Seiten.
Prof. Hans **Teschenmacher**	Die Einkommensteuer. 1927.
Prof. Hans **Teschenmacher**	Der Deutsche Staat und der Kapitalismus. Stuttgart 1933.

3. Deutsche Zeitschriften

Prof. Rolf **Fricke**	Die Problematik der direkten Einkommenbesteuerung als Grundlage der künftigen Finanzreform. Finanzarchiv 1934.
Prof. Adolf **Lampe**	Reine Theorie der Finanzreform, und Verteidigung der Einkommensteuer. Finanzarchiv 1934.
Prof. Adolf **Lampe**	Neue Verteidigung der Einkommensteuer. Finanzarchiv 1935.
Verschiedene Autoren:	Deutsche Steuer-Zeitung. Berlin. Jahrgänge 1935—1938.

4. Französische Schriften

Edgar **Allix** et **Lecerclé**	L'impôt sur le revenu. Zwei Bände. Paris 1926.
G. **Boyer**	La taxation des bénéfices non distribués et le prélèvement sur les réserves. Paris 1938.
Raimond **Champion**	Le contrôle en matière de contributions directes. Paris 1926. 411 Seiten.
Prof. M. H. **Hunter**	Depression économique et système fiscal aux Etats Unis. Revue de Science et lég. Financière, Janv. 1938.
Prof. Gaston **Jèze**	Cours de finances publiques, 1935—1936. Paris 1936.
Prof. H. **Laufenburger**	L'impôt sur le revenu des sociétés commerciales. Straßburg 1925. 181 Seiten.
Jean **Roche**	L'évasion et l'inquisition fiscale. Paris 1929. 220 Seiten.
Camille **Rosier**	Traité de législation fiscale. 2 Bände. Paris 1928.
Camille **Rosier**	La fraude fiscale et ses formes actuelles (Journal des Economistes). Paris 1928.
Camille **Rosier**	La fraude fiscale légale et la jurisprudence (La revue des Contributions). Paris 1929.
Camille **Rosier**	L'impôt. Paris 1937. 360 Seiten.

5. Rumänische Verfasser

O. A. **Anastasiu**	Contribuţiunile directe ale Soc. anonime şi în special ale celor petrolifere. (Ersterschienen in der Zeitschrift: B. I. E. R.). Bukarest 1929. 37 Seiten.
O. A. **Anastasiu**	Formele principale ale fraudelor fiscale. Buletinul Institutului Economic Românesc. No. 4. 1932.

O. A. **Anastasiu**	Fraude fiscale în materie de petrol. Analele economice şi statistice. No. 10. 1935. 32 Seiten.
O. A. **Anastasiu**	Teoria impozitelor concurente. Tribuna Financiară. No. 22. 1934.
Virgil **Cordescu**	Fraude fiscale în România. Jassy 1936. 145 Seiten.
Prof. Ion N. **Evian**	Fond de amortizare. Revista generală de comerţ şi contabilitate. No. 7. 1931.
Prof. Constant. **Georgescu**	Legea pentru unificarea contribuţiunilor directe. Bucureşti 1924.
Prof. Gh. N. **Leon**	Elemente de ştiinţă financiară. Cluj 1930. 2 Bände, 1010 Seiten.
Prof. Gh. N. **Leon**	Impozitele în funcţiune economică şi politică socială. Analele Academiei Române. Bucureşti 1915.
Dr. Vasile **Vasiliu**	Capitalul şi venitul în ştiinţa economică. Analele economice şi statistice. April—Mai 1936.

NAMENVERZEICHNIS

Aimond 111, 112
Ahrens 70
Allix 19, 30
Auerswald 123
Aufermann 91, 93, 93, 96

Beck, A. L. 131
Boquet 30
Brodnitz 40
Brown, H. G. 122

Caillaux 111, 112
Cancicov 38
Caroll, M. B. 51
Cash 52
Colwyn 5, 52
Churchill 43
Cordescu 36
Cradock 122
Crew, A. 21

Dalton, H. 15, 17, 18, 42, 43, 52, 124, 125, 152, 156
Daughton, R. L. 8
Dietzel 138, 139, 142

Evian, J. 37

Farwell 57
Fischer Irving 153, 154
Foville de 59
Fricke 126, 128

Garnett 46
Gebhardt 84, 86, 87, 88, 91, 95
George (Henry) 122
Gierschmann 77
Gladstone 124
Grossmann 72, 73, 74, 92

Hanson 49, 56
Helvering 9
Hoffmann, A. 66

Jenny, E. G. 81
Jèze, Gaston 4, 56, 58, 123, 157, 167

Keynes 54
Konstam 21, 56, 57

Lampe, A. 2, 123, 124, 126, 127, 137
Laufenburger 67
Leon, Gh. 115, 123
Levasseur 59
London Standford 6
Lotz 64, 66
Lucraft 132
Lynch, M. C. 131, 133

Mac-Culloch 121
Macquisten 88
Mann, F. K. 122, 123, 128
Meisel 314
Miquel 64
Moll 153
Müller, E. 11, 13, 141

Neisser 16, 125
Newport 53

Oberthür 92
Oualid 129

Pigou 54
Pfeiffer 122
Popitz 41, 89, 128, 154
Procopiu 115

Raine, Sir W. 43
Reinhardt, F. 65, 66, 69, 70, 77, 104, 109, 137
Roosevelt 8
Rosier, Camille 3, 32, 36, 58

Samuel, Sir H. 135
Schanz 51
Schäffle 125
Schmaltz 87, 89
Schuster, F. Sir 52, 53, 54
Seligman 122, 129, 157
Siegfried 40
Simon, Sir H. 5
Simpel 94, 100
Snelling 22
Sumner (Lord) 57
Stamp, Sir J. 6, 15, 16, 17, 33, 39, 41, 45, 46, 117

Tănăsescu 115
Tarso 136
Terhalle, F. 2, 4, 16, 63, 64, 67, 68, 70, 107, 108, 110, 113, 125, 127, 128, 135, 139, 142, 156, 157
Teschemacher 137, 139
Thurtle 58, 88
Tolley 53
Tranter 3, 7, 16, 18, 26, 29, 33, 45, 48, 49, 50, 57

Vasiliu 153
Verity 136
Vinuales 119

Weil 94, 95, 100, 115
Winkler, W. 59

Vom selben Verfasser:

Industriile sătești în raport cu localizarea marei industrii *(von der Rumänischen Akademie preisgekrönt und herausgegeben).*

Așezarea geografică cea mai bună a marei industrii *(mit einem Vorwort von Prof. Simion Mehedinți).*

Fraude fiscale în materie de petrol *(mit einem Vorwort von Prof. Gh. N. Leon).*